

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNİN**  
**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS) 15**  
**KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**DUYGU ÜZMEZ YILMAZ**  
**1410012005**

**Anabilim Dalı: İşletme**  
**Program: İşletme**

**Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT**

**OCAK 2019**

**T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNİN**  
**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TFRS) 15**  
**KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DUYGU ÜZMEZ YILMAZ**

**1410012005**

**Anabilim Dalı: İşletme**

**Programı: İşletme**

**Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT**

**Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Peyami ÇARIKÇIOĞLU**

**Dr. Öğr. Üyesi Beyhan YASLIDAĞ**

**OCAK 2019**

## ÖN SÖZ

Muhasebe mesleğindeki gelişmeleri ve bu alandaki bilgilerimi daha da arttırmak ve daha uzman bir meslek mensubu olmak maksadı ile yüksek lisansa başladım. Bu süreçte değerli hocalarım ve mesleki büyüklerimin katkı ve yardımlarını gördüm. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi ve Uygulama Örneği başlıklı tezim ile Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin muhasebeleştirilmesi alanında uzmanlaşmaya yakın ve detaylı bilgiler edindim. Bu süre zarfında tüm hocalarım olmak üzere başta değerli ders hocam ve aynı zamanda tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT' a teşekkürlerimi sunarım. Desteklerini hiç esirgemeyen tüm aileme de teşekkür ederim.

Duygu ÜZMEZ YILMAZ

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER .....	ii
TABLO LİSTESİ .....	viii
ŞEKİL LİSTESİ .....	ix
KISA ÖZET .....	x
ABSTRACT .....	xi
KISALTMALAR .....	xii
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
<b>1. İNŞAAT SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>3</b>
<b>1.1. İnşaat İle İlgili Temel Kavramlar .....</b>	<b>3</b>
1.1.1. İnşaat .....	4
1.1.2. İnşaat Çeşitleri.....	5
1.1.2.1. Taşınır İnşaat.....	5
1.1.2.2. Taşınmaz İnşaat.....	6
1.1.3. Onarım .....	6
1.1.4. Şantiye.....	6
1.1.5. Hakediş.....	6
1.1.6. Taşeron.....	7
1.1.7. Müteahhit .....	7
1.1.8. İnşaat Sahibi .....	7
1.1.9. Teminat .....	8
<b>1.2. İnşaat Faaliyetlerinin Türleri.....</b>	<b>8</b>
1.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat.....	8
1.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat .....	9
1.2.2.1. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri .....	10
1.2.2.2. Yıllara Yaygın Olan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri .....	11
<b>1.3. İnşaat Faaliyeti ve Onarım Süreci .....</b>	<b>12</b>
1.3.1. Özel İnşaat Faaliyetlerinde İşe Başlama ve Bitiş.....	13
1.3.2. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşe Başlama ve Bitiş .....	13
1.3.3. Projenin Hazırlanması.....	13
1.3.4. Tahmini Maliyetlerin Tespiti .....	14

1.3.5. İhalenin Usulleri ve İhalenin İlanı.....	14
1.3.5.1. Açık İhale Usulü .....	16
1.3.5.2. Doğrudan İhale Usulü .....	16
1.3.5.3. Pazarlık Usulü .....	17
1.3.5.4. Tasarım Yarışmaları.....	17
1.3.5.5. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü.....	18
1.3.6. Teklif Hazırlama ve Değerlendirme Süreci .....	18
1.3.7. Geçici Teminat ve Teminat Mektupları .....	19
1.3.8. İhalenin Sonuca Bağlanması ve Kesin Teminat.....	19
1.3.9. Sözleşme Türleri .....	20
1.3.9.1. Birim Fiyatlı Sözleşmeler .....	20
1.3.9.2. Götürü Fiyatlı Sözleşmeler .....	20
1.3.9.3. Maliyet Artı Kâr Sözleşmeleri .....	21
1.3.10. Teminatlar .....	21
1.3.10.1. Geçici Teminat.....	22
1.3.10.2. Kesin Teminat .....	22
1.3.11. Kabul İşlemleri.....	23
<b>İKİNCİ BÖLÜM .....</b>	<b>24</b>
<b>2. İNŞAAT MUHASEBESİ, YILLARA YAYGIN İNŞAATLARIN</b>	
<b>VERGİLENDİRİLMESİ VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE</b>	
<b>(TDMS) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....</b>	<b>24</b>
<b>2.1. İnşaat Muhasebesi Tanımı ve Genel Özellikleri.....</b>	<b>24</b>
2.1.1. İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri .....	25
2.1.2. İnşaat Muhasebesinde Maliyet Sistemlerinin Amacı ve Oluşturulması .....	26
2.1.3. İşin Tam ve Kısmen Bitim Yöntemleri.....	27
2.1.4. Tutulması Zorunlu Defterler .....	27
<b>2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme.....</b>	<b>28</b>
2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Verginin Doğuşu.....	28
2.2.2. Özel Vergilendirme Sistemi ve Koşulları .....	29
2.2.3. Geçici Kabulden Sonra Gerçekleşen Hakedişlerin Vergilendirilmesi .....	30
2.2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Beyanı .....	30
2.2.5. Geçici Kabulden Sonra Gerçekleşen Hakedişlerde Geçici Vergi .....	31
2.2.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Stopaj Kesintisi.....	31
2.2.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi .....	31

2.2.7.1. Alınan Hakedişlere Damga Vergisi .....	32
2.2.7.2. Taşeronlara Ödenen Hakedişlere Damga Vergisi .....	32
2.2.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi .....	32
2.2.8.1. İnşaat Taahhüt Onarım ve Avanslarda Katma Değer Vergisi.....	33
2.2.8.2. Katma Değer Vergisi Tevkifatı .....	33
<b>2.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi .....</b>	<b>35</b>
2.3.1. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde İşe Başlama .....	35
2.3.1.1. Geçici ve Kesin Teminat .....	35
2.3.1.2. İnşaat Sözleşmesi Yapılması .....	36
2.3.1.3. İnşaat Şantiyesi Elektrik Su Depozitosu, Şantiye Giderleri .....	37
2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Maliyet .....	39
2.3.2.1. Maliyet Kavramı .....	39
2.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Maliyet Hesapları ve İşleyişi .....	40
2.3.2.3. Hizmet Üretim Maliyeti Olarak İlk Madde Malzeme Giderleri .....	43
2.3.2.3.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Niteliği .....	43
2.3.2.3.2. İlk Madde ve Malzeme Alımı ve Alış Maliyeti .....	43
2.3.2.3.3. Hizmet Üretiminde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Maliyetinin Hesaplanması .....	44
2.3.2.3.4. İlk Madde ve Malzemenin Doğrudan Yüklenmesi .....	44
2.3.2.3.5. İlk Madde ve Malzeme İadeleri .....	45
2.3.2.3.6. Hizmet Üretiminde Kullanılmayan İlk Madde ve Malzemelerin Satışı .....	46
2.3.2.3.7. İlk Madde ve Malzemelerin Zayi Olması ve Çalınması .....	46
2.3.2.3.8. İlk Madde ve Malzemeler İçin Sigorta Tazminatı Alınması .....	47
2.3.2.3.9. İlk Madde ve Malzemede Fire .....	47
2.3.2.3.10. İlk Madde ve Malzeme Noksanlıkları veya Fazlalıkları .....	48
2.3.2.4. Hizmet Üretim Maliyeti Unsuru Olarak İşçilik Giderleri .....	48
2.3.2.4.1. İşçilik Giderlerinin Niteliği ve Sınıflandırılması .....	49
2.3.2.4.2. İşçilik Giderlerinin Saptanması ve Hizmet Üretim Maliyetine Yüklenmesi .....	49
2.3.2.5. Hizmet Üretim Maliyeti Unsuru Olarak Taşeron Giderleri .....	50
2.3.2.5.1. Taşeron Giderlerinin Niteliği .....	51
2.3.2.5.2. Taşeronlara Avans Verilmesi ve Avans Mahsubu .....	51

2.3.2.6. Hizmet Üretim Maliyeti Unsuru Olarak Diğer Direkt Giderler.....	53
2.3.2.7. Hizmet Üretim Maliyeti Unsuru Olarak Endirekt Giderleri .....	54
2.3.2.7.1. Endirekt Nitelikli Giderler .....	54
2.3.2.7.2. Endirekt İnşaat Üretim Maliyeti Yüklenmesi ve Dağılımı .....	56
2.3.3. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Ortak Giderler ve Amortismanlar .....	56
2.3.3.1. Ortak Giderlerin Niteliği .....	56
2.3.3.2. Ortak Amortismanların Niteliği .....	57
2.3.3.3. Ortak Giderlerin Dağıtım ve Muhasebesi .....	58
2.3.3.4. Ortak Amortismanların Dağıtım ve Muhasebesi .....	59
2.3.3.5. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Dağıtım ve Muhasebesi.....	62
2.3.4. İnşaat Üretim Maliyetinin Hesaplanması.....	63
2.3.4.1. Üretim Dönemi Toplam İnşaat Üretim Maliyetinin Hesaplanması .....	63
2.3.4.2. Tamamlanan ve Tamamlanmayan İnşaat Maliyetlerinin Hesaplanması	64
2.3.5. Tamamlanan İnşaat Taahhütlerin Teslimi.....	66
2.3.5.1. Tamamlanan İnşaatların Teslimi.....	66
2.3.5.2. İnşaat Teslimlerinden Sonra Ortaya Çıkan Gider ve Gelirler .....	67
2.3.6. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Gelir .....	67
2.3.6.1. Hakediş Alımı .....	67
2.3.6.2. Hakediş Avansı Alımı ve Mahsubu .....	69
2.3.6.3. İnşaatın Tamamlanması Nedeniyle Hakediş Hesabının Devri.....	70
2.3.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Dönem Sonu İşlemleri.....	7
0	

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....**

### **3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNİN TFRS 15 KAPSAMINDA İNCELENMESİ İLE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN ÖNGÖRDÜĞÜ MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR.....**

<b>3.1. Muhasebe Standartları İle İlgili Genel Bilgiler .....</b>	<b>72</b>
3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı.....	72
3.1.2. Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Gelişimi .....	73
<b>3.2. TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı.....</b>	<b>74</b>
3.2.1. TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’ nın Amacı .....	74
3.2.2. TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’ nın Kapsamı .....	74

3.2.3. TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı' na Göre Hasılatın Finansal Tablolara Alınması .....	75
3.2.3.1. Sözleşmenin Belirlenmesi .....	75
3.2.3.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması .....	76
3.2.3.3. Sözleşme Bedelinin Belirlenmesi .....	76
3.2.3.4. Sözleşme Bedelinin Performans Yükümlülüklerine Dağıtılması .....	78
3.2.3.5. Hasılatın Muhasebeleştirilip Finansal Tablolara Aktarılması.....	78
<b>3.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin TDMS ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'nın Öngördüğü Muhasebeleştirme Esasları Arasındaki Farklar .....</b>	<b>80</b>
3.3.1. Vergilendirme Açısından Farklılıklar .....	81
3.3.1.1. TDMS' ne Göre Vergilendirme .....	81
3.3.1.2. TFRS 15' e Göre Vergilendirme.....	81
3.3.2. Gelirin Tespit Yöntemi Açısından Farklılıklar .....	82
3.3.2.1. TDMS' ne Göre Gelirin Tespit Yöntemi .....	82
3.3.2.2. TFRS 15 Standardına Göre Gelirin Tespit Yöntemi.....	82
3.3.3. Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar .....	83
3.3.3.1. TDMS' ne Göre Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi .....	83
3.3.3.2. TFRS 15 Standardına Göre Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi	83
3.3.4 Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar.....	84
3.3.4.1. TDMS' ne Göre Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi .....	84
3.3.4.2. TFRS 15 Standardına Göre Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi .....	85
<b>3.4. Yeni Yürürlüğe Giren TFRS 15 ile Yürürlükten Kaldırılan TMS 11 Arasındaki Farklılıklar ve TFRS 15 ile Birlikte Gelen Yenilikler.....</b>	<b>86</b>
3.4.1. Yeni Yürürlüğe Giren TFRS 15 ile Yürürlükten Kaldırılan TMS 11 Arasındaki Farklılıklar .....	86
3.4.2. TFRS 15 ile Birlikte Gelen Yeni Kavramlar.....	87
<b>4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNİN TFRS 15 KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ .....</b>	<b>90</b>
<b>4.1. Uygulama Hakkında Genel Bilgiler .....</b>	<b>90</b>
<b>4.2. Uygulamanın Amacı .....</b>	<b>90</b>
<b>4.3. Uygulamada Yer Alan Şirket' in İmzalamış Olduğu İnşaat Sözleşmesi Hakkında Bilgiler .....</b>	<b>90</b>



<b>4.4. Uygulama .....</b>	<b>91</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>116</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>118</b>



## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Amortisman Dağıtım Tablosu .....	61
<b>Tablo 2:</b> TFRS 15 Beş Aşamalı Yöntemi .....	75
<b>Tablo 3:</b> TDMS ve TFRS 15 Arasındaki Farklılıkları İçeren Özet Tablo .....	85
<b>Tablo 4:</b> TMS 11 ve TFRS 15' in Karşılaştırılması .....	88
<b>Tablo 5:</b> X İnşaat Taahhüt A.Ş. 01.01.2016 Tarihli Açılış Bilançosu .....	91
<b>Tablo 6:</b> X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2016 Tarihli Bilançosu .....	98
<b>Tablo 7:</b> X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2016 Tarihli Gelir Tablosu.....	100
<b>Tablo 8:</b> X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2017 Tarihli Bilanço .....	105
<b>Tablo 9:</b> X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2017 Tarihli Gelir Tablosu.....	108
<b>Tablo 10:</b> X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2018 Tarihli Bilanço .....	112
<b>Tablo 11:</b> X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2018 Tarihli Gelir Tablosu.....	114

## ŞEKİL LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Performans Ölçümünde Kullanılan Yöntemler .....	79
---	----



## KISA ÖZET

Ülkemizde son yıllarda hızlı bir ivme kazanan inşaat sektörü Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde önemli bir yere sahiptir. İnşaat işlerinin tamamlanması belli bir zamanı kapsamakta ve bir yıldan kısa ya da bir yıldan uzun süren inşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu duruma bağlı olarak inşaat işlerinin muhasebeleştirilme şekli tamamlanma süresine göre değişmektedir. İnşaat sözleşmelerinde bir takvim yılından daha uzun sürede tamamlanacak olan inşaat ve onarım işleri yıllara yaygın inşaat ve onarım olarak kabul edilmektedir. Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebe işlemleri TDMS ve TFRS açısından farklılık göstermektedir.

Yıllara yaygın inşaatlarda iki yöntem uygulanmaktadır. İşin tam bitim yöntemi ve işin kısmen bitim yöntemi. Gelir Vergisi Kanunu işin tam bitim yöntemini benimserken, TFRS 15 muhasebenin dönemsellik kavramını ön planda tutmakla birlikte aynı zamanda küresel piyasalarda finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve analizini sağlamak amacıyla işin kısmen bitim yöntemini benimsemektedir. Gelir Vergisi Kanunu' na göre dönemin kar - zarar hesabı ve aynı zamanda vergi hesaplamaları işin tamamlandığı yıl hesaplanıp finansal tablolara yansıtılırken, TFRS 15' te dönemin kar - zarar hesabı ile vergi hesaplamaları ilgili dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Bu çalışmada yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin TDMS' ne ve TFRS 15' e göre muhasebeleştirilmesine yer verilmiş ve aynı zamanda TFRS 15 kapsamında örnek bir uygulama yapılmıştır.

## **ABSTRACT**

The construction sector which has gained acceleration in recent years in our country has an important place in developing countries such as Turkey. Completion of construction works covers a certain time and constructions are divided into two parts. These are constructions which are completed in less than one year and lasting more than a year. Depending on this situation types of accounting of construction works changes according to completion time. In construction contracts, constructions and repairing works which will be completed in more than a calendar year are accepted as being spreaded on years constructions and repairing works. Accounting processes of being spreaded on years construction works are different in terms of Uniform Accounting System and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS).

Two methods are applied at being spreaded on years constructions : method of completely finishing work and method of partially finishing work. While Income Tax Law adopts the method of completely finishing work, TFRS15 gives importance to periodicity concept of accouting and at the same time adopts the method of partially finishing work in order to provide comparability and analysis of the financial statements in the globalizing world. While according to Income Tax Law profit and loss account of current year and also calculation of tax are calculated in the year of completion and reflected to financial statements , at TFRS15 profit and loss account of current year and calculation of tax are reflected to financial statements of related period. In this study being accounted of being spreaded on years constructions and repairing works within TFRS15 and UAS are stated and at the same time a sample application within TFRS15 was made.

## KISALTMALAR

**ABD:** Amerika Birleşik Devletleri

**DVK:** Damga Vergisi Kanunu

**GVK:** Gelir Vergisi Kanunu

**IAS:** International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)

**IASB:** International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

**IFRS:** International Financial Reporting Standards

**İMKB:** İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

**KDV:** Katma Değer Vergisi

**KVK:** Kurumlar Vergisi Kanunu

**MB:** Maliye Bakanlığı

**MUGT:** Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği

**TBB:** Türkiye Bankalar Birliği

**TDMS:** Tek Düzen Muhasebe Sistemi

**TFRS:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları

**TL:** Türk Lirası

**TMK:** Türk Medeni Kanunu

**TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları

**TMUDESK:** Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu

**TSE:** Türk Standartları Enstitüsü

**TÜRMOB:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

**SGK:** Sosyal Güvenlik Kurumu

**SMMM:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu

**UFRS:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

**UMS:** Uluslararası Muhasebe Standartları

**VB:** Ve Benzeri

**VUK:** Vergi Usul Kanun

**YMM:** Yeminli Mali Müşavir



## GİRİŞ

Küreselleşen dünyada finansal tabloların karşılaştırılabilirliği, anlaşılabilirliği ve şeffaflığı önemli bir yer tutmaktadır. Bu sebeple tüm dünyada ortak bir dil oluşturmak amacıyla çıkartılan standartlar bu finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlama görevi üstlenmiştir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi' ne (TDMS) göre hazırlanan finansal tablolar karşılaştırılabilirlik ve analiz açısından yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde hazırlanması ihtiyacı doğmuştur.

Bu çalışmanın amacı ülkemizde son yıllarda sektörel olarak önemli bir yer tutan yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım İşlerinin 9 Eylül 2016 tarihli resmi gazetede yayımlanarak 01.01.2018 tarihinde uygulanmak üzere kabul edilen TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesinin incelenmesidir. Çalışmanın hazırlanmasında gerekli literatür taramaları yapılmış, yürürlükten kaldırılan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 11 ile TFRS 15 arasındaki farklılıklara ve TFRS 15' in uygulanması ile birlikte gelen yeniliklere değinilmiş ve TFRS 15 kapsamında örnek bir uygulama ele alınmıştır.

Çalışma "İnşaat Sektörü İle İlgili Genel Bilgiler", "İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın İnşaatların Vergilendirilmesi ve TDMS' ne Göre Muhasebeleştirilmesi", "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin TFRS 15 Kapsamında İncelenmesi ile TDMS' nin Öngördüğü Muhasebeleştirme Esasları Arasındaki Farklılıklar" ve "Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin TFRS 15 Kapsamında Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Uygulama Örneği" olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde inşaat sektörü ile ilgili genel bilgiler verilmektedir. İnşaat sektörüne ait kavramlar açıklanmaktadır.

İkinci bölümde inşaat işlerinin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir. TDMS ve TFRS 15 kapsamında vergilendirme ele alınmıştır.



Üçüncü bölümde TDMS ile TFRS 15 kapsamında yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi arasındaki farklılıklara değinilmiş ve örnekler yardımı ile açıklanmıştır.

Son bölümde ise TFRS 15 kapsamında bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. İNŞAAT SEKTÖRÜ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Türkiye’ de inşaat sektörü 2013 yılından bu yana değerlendirildiğinde 2014 yılında yaşanan azalma dışında genelde istikrarlı olduğu görülmektedir. 2014 yılında dövizle bağı olarak sektörel ve ekonomik anlamda bir daralma meydana gelmiştir. 2015 yılına baktığımızda ekonomide yüzde 6 oranında büyüme meydana geldiği görülmektedir. Özel tüketim harcamaları ile birlikte kamu harcamalarının da etkili olduğu bu büyüme inşaat sektörünü de etkilemiş ve sektörde yüzde 4,9 büyüme gerçekleşmiştir. 2015 yılında sektörde meydana gelen bu büyüme 2016 yılında aynı hızla devam etmiştir. 2017 yılında inşaat sektörü yüzde 18,7 oranında büyüme ile son 3 yıl içindeki en yüksek büyüme oranına ulaşmıştır. Aynı dönem de inşaat sektöründeki yatırımlarda da yüzde 12 oranında artış meydana gelmiştir. Sektörün büyümesindeki en büyük pay konut üretimi ve konut satışlarıdır. 2018 yılına bakıldığında özellikle yüksek gelir grubuna hitap eden projelerdeki satışların yavaşlaması inşaat sektörünün yavaş yavaş doyum noktasına doğru ilerlediğini göstermektedir. Bu yavaşlamanın 2018 yılı ve sonlarına doğru devam etmesi 2016 ve 2017 yıllarında inşaat sektöründe meydana gelen büyüme hızının kaybedileceği düşünülmektedir.<sup>1</sup>

#### 1.1. İnşaat İle İlgili Temel Kavramlar

İnşaat sektörü, küreselleşmeye dayalı yapı içerisinde, alt yapıların yeterli oranda kurulmasının sağlanması, ulaşım yollarına yönelik çalışmaların geliştirilmesi, iletişim şebekelerine dair çalışmaların geliştirilmesi ve bina yapılarının geliştirilmesi gibi birçok unsuru içinde barındıran bir sektördür.<sup>2</sup> İnşaat sektörüne yönelik gelişmelerin küresel boyutta değerlendirilmesi durumu 1980’ li yıllar ile beraber

---

<sup>1</sup>İsmail Önder Ünal, “ KPMG İnşaat Sektörel Bakış”, 2018, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2018/01/sectorel-bakis-2018-insaat.pdf> (Erişim Tarihi 08 Eylül 2018) s. 8.

<sup>2</sup>Rana Eşkinat ve Filiz Tepecik, “İnşaat Sektörüne Küresel Bakış,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* c.14 (2012): s. 30.

önemli bir boyut kazanmıştır.<sup>3</sup> Bu yıllardan itibaren devlet kurumları, TOKİ ve emlak bankasının da etkisi ile Türkiye’ de inşaat sektörü yükselişe geçmiş ve ekonomide daha büyük bir alana yayılmaya başlamıştır.

Gelişen inşaat sektörü ile birlikte inşaat, inşaat çeşitleri, onarım, şantiye, hakkeleş, taşeron, müteahhit, teminat gibi kavramların incelenmesi önem arz etmektedir.

### 1.1.1 İnşaat

İnşaat kavramı genel anlamıyla işçilik ve malzeme kullanılarak bina yapma işi olarak tanımlanmaktadır. İnşaata yönelik geliştirilen tanımlamalar incelendiğinde, farklı kanunlarda, yönetmeliklerde ve tüzüklerde farklı açılardan değerlendirme yapılması söz konusu olmaktadır.

Buna göre geliştirilen tanımlamalar arasında, 3194 sayılı İmar Kanunu 5. maddesine göre yapı ifadesi altında, ” Karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteahhik tesislerdir.” şeklinde açıklanmaktadır.<sup>4</sup>

İnşaat kavramına yönelik geliştirilen tanımlamalardan bir diğeri ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında doğrudan ifade edilmesi durumudur. Fakat kanunun 4. maddesi hükmünde, yapım işleri başlığına dayalı olarak bina, demiryolu, karayolu, otoyol, havalimanı, liman, rıhtım, tersane, köprü, tünel, spor tesisi, alt yapı, metro, viyadük, haberleşme, boru iletişim ve enerji nakil işlemlerine dayalı hatları, enerji santrali, rafineri tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma gibi çeşitli inşaatlara yönelik işlemlerde yapım, geliştirme ve düzenlemeyi içeren her işlemin değerlendirilmesi inşaat kavramı şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>5</sup> İnşaat mühendisine göre yapılan

---

<sup>3</sup>Dani Rodrik, “Understanding Economic Policy Reform,” *Journal of Economic Literature Journal* c.34 (1996): s. 9.

<sup>4</sup>Esra Ayşe Gümüş, *İnşaat Sözleşmelerinden Kaynaklanan Gelir ve Maliyetlerin Türk Vergi Mevzuatı ve Türk Muhasebe Standartları (TMS) Açısından Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 3.

<sup>5</sup>Selçuk Gülten ve İlyas Kocaer, *Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları*. (Ankara: Ankara Ofset Yayınevi, 2010) s. 8.

tanımlama ise insan ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile yapılan her türlü yapı faaliyetleridir.<sup>6</sup>

İnşaat sektörüne yönelik geliştirilen inşaat kavramının genel kapsamda ifade edilmesi ise, yapı oluşturma faaliyetlerinde bir yandan inşaatın yapılarına bağlı alt yapıların oluşturulması durumu, diğer yandan ise madde ve malzemeler ile gerekli emeklerin harcanması şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>7</sup>

### **1.1.2. İnşaat Çeşitleri**

İnşaat çeşitleri incelendiğinde alt yapı inşaatları ve üst yapı inşaatları, menkul inşaatlar ve gayri menkul inşaatlar, özel inşaatlar ve taahhüt şeklindeki inşaatlar, aylara ve yıllara yaygın inşaatlar ile genel ve özel vergilendirme rejimlerine dayalı inşaatlar şeklinde gruplandırma yapıları mevcuttur. Medeni Kanun kapsamında çeşitlendirmenin yapılması sağlandığında bu inşaatlara yönelik çeşitler, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu (TMK) kapsamında irdelemelere bağlı incelemeler söz konusudur.<sup>8</sup>

#### **1.1.2.1. Taşınır İnşaat**

İnşaat kavramına yönelik geliştirilen tanımlamaların çok sayıda kanun çerçevesinde geliştirilmesi değerlendirildiğinde, bu kavramlardan birisinin de 4721 sayılı TMK kapsamında gelişme kazandığı belirtilebilmektedir. Bu kanun çerçevesinde menkul inşaat olarak da ifade edilen taşınır inşaat, kanunun 728. maddesi kapsamında irdelenmiştir. Bu madde kapsamında taşınır inşaat, bir arazi üzerinde kalıcı bir nitelik taşımaksızın kulübe, çardak, büfe, baraka ve benzeri şekilde hafif olan yapılar şeklinde ifade edilmiştir. Bu çeşit yapılar, taşınır mal hükümleri içerisinde değerlendirilmekte ve tapu kütüğü içerisinde gösterilmemektedir.

---

<sup>6</sup>Mehmet Şenlik, *Açıklamalı- Örnekli İnşaat Muhasebesi Özellikli İşlemler- Örnek Uygulamalar- Ayrıntılı Hesap Planları*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017) s. 32.

<sup>7</sup>Özgür Çatıkkaş ve Cafer Şuekinçi, *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*. (İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık, 2013) s. 3.

<sup>8</sup>Esra Ayşe Gümüş, a.g.e., 2015. s. 4.

### 1.1.2.2. Taşınmaz İnşaat

Taşınmaz inşaatlar, ekonomik temelde önemli bir yer tutan inşaat çeşitlerini oluşturmaktadır. Taşınmaz inşaatlara yönelik olarak örnekler geliştirildiğinde, bu örnekler arasında köprüler, yollar, hava meydanları ve binalar ifade edilebilmektedir.<sup>9</sup>

Önemli bir nitelik içeren taşınmaz inşaatlar, genel olarak üç bölümde değerlendirilebilmektedir. Bu inşaatlar arasında ev ve apartman gibi konutlar, ticari işlemlerin geliştirildiği ya da sosyal ve kültürel yapılara dayalı unsurlar arasında değerlendirilen işyerleri, fabrika binası, ek tesisler, okul, hastane, otel ve spor tesisleri sayılabilmektedir. Diğer bir tür olan özel uzmanlık gerektiren inşaat yapıları arasında ise köprüler, yollar, limanlar, havaalanları ve barajlar sayılabilmektedir.<sup>10</sup>

### 1.1.3. Onarım

İnşaatı için gerekli işçilik ve malzemenin kullanılması ile onarılabılır bir yapının tamir edilip onarılması işlemidir. Burada hasar görmüş, eskimiş ve yıpranmış bir yapıyı yıkıp yeniden yapmak yerine onarmak suretiyle tekrar kullanılır halde dönüştürme işlemi mevcuttur.<sup>11</sup>

### 1.1.4. Şantiye

İnşaat yapılarının maliyetlerinin en az düzeyde tutulması amacı ile o yapılara ait makinelerin ve malzemelerin bulunduğu, makine ve insan gücüne dayalı olarak inşaat faaliyetinin gerçekleştirildiği sahadır. Diğer bir ifade ile şantiye, inşaat malzemelerin yer aldığı ve inşaat faaliyetinin yapıldığı alana verilen isimdir.<sup>12</sup>

### 1.1.5. Hakediş

İnşaat yapılarında taahhüt ve onarım işine yönelik gerçekleştirilen işlemlerin, başlangıç anından tamamlanmasına kadar geçen süreç içerisindeki tüm maliyet

---

<sup>9</sup>Mehmet Sinan Bozok, *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi*. (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2011) s. 2-3.

<sup>10</sup>Yılmaz Benligiray, *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*. (Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981) s. 10.

<sup>11</sup>Havva Arabacı, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Amortisman Giderlerinin Dağıtımı," *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi* c.1 (2017): s. 46.

<sup>12</sup>Mehmet Şenlik, *Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi Genel Bilgiler-Vergilendirme Muhasebe Uygulamaları*. (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013) s. 17.

değerlerinin belirlenmesi ve parasal olarak değerinin ölçülmesi hakediş olarak ifade edilmektedir.<sup>13</sup>

#### **1.1.6. Taşeron**

İnşaat işlerinin uzmanlık ve deneyimlere yönelik olarak gelişme kazanması, gerçekleştirilen işlemlerin sistemli bir çerçevede yürütülmesinin sağlanması önemli bir unsur olmaktadır. Ancak bilinen önemli hususlardan birisi de, inşaat işlemlerine yönelik süreçte herkesin uzman bir çerçevede gelişme gösterememesidir. Böyle bir durumdan kaynaklı olarak müteahhitler, yapımını üstlenmiş oldukları inşaatların belirli bölümlerine yönelik uzmanlaşmış olan firmalar ile çalışmaktadırlar. Buna yönelik olarak inşaat işlerinin belirli bir düzeyde yapılmasını sağlayan ve ikincil müteahhit olarak ifade edilen firmalar, taşeron olarak değerlendirilmektedir. Taşeronlar küçük işletmeler olabildiği gibi, geniş çapta önemli bir düzeye ulaşmış inşaat firmaları da olabilmektedir. Müteahhitler ile anlaşma durumu, işlemlerin daha hızlı ve daha düşük maliyetli olarak gerçekleştirilmesini sağlamaktadır. Bu durumda daha fazla kâr ediminin sağlanması söz konusu olmaktadır.<sup>14</sup>

#### **1.1.7. Müteahhit**

İnşaat işlemlerini gerçekleştirmek için bir bedel karşılığı ve belli şartlar çerçevesinde inşaat işini veya onarımlarını üstlenen kişilerdir. Yapı müteahhidi tanımı kanuna göre inşaat işini yapı sahibine karşı taahhüt eden meslek odasına kayıtlı gerçek ve tüzel kişilerdir.<sup>15</sup>

#### **1.1.8. İnşaat Sahibi**

Belirli bir inşaat işine yönelik olarak, kararlaştırılan belirli bir bedele dayalı anlaşmanın sağlandığı kişi olan inşaat sahibi, işlemlerini müteahhitlere yaptıran kişiler olarak tanımlanmaktadır. Buna göre işverenler, inşaat işlemlerini başlatan kişilerdir. Yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen inşaat işlemlerinde, inşaatı yapan veya onarım işini başlatan kesim, işverenlerdir. İşin tamamlanması sürecinde gerçek ya da tüzel kişilikleri içeren kesimler olarak etkinlik göstermektedirler.<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 35-36.

<sup>14</sup>Çiğdem Özkaya Yıldırım, *İnşaat Muhasebesi*. (Ankara: Detay Yayıncılık, 2008) s. 12.

<sup>15</sup>Deniz Bayraktar ve Emre Artun Bayraktar, "Türkiye' de Yapı Müteahhitiği Tanımının Yasal Bir Çerçeve de Tartışılması," *Bilecik Şeyh Edebalı Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi* c.4 (2017): s. 43.

<sup>16</sup>Selçuk Gülten ve İlyas Kocaer, a.g.e., 2010. s. 10.

### 1.1.9. Teminat

İnşaat taahhütlerini ve onarımlarını gerçekleştirecek olan müteahhitler, belirli bir bedele dayalı olarak geçici ya da kesin teminatları vermek durumundadır. Sözleme bedeli üzerinden % 6 oranında kesin teminat alınır. Buna göre teminat durumu 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 43. maddesi hükmüne göre değerlendirildiğinde, tedavül kapsamında irdelenen Türk parası, banka teminatına dayanan mektuplar ve hazine müsteşarları tarafından ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ile bu senetler yerine düzenlenen belgelerdir. Bu teminatların verilmesi, gerçekleştirilen iş sürecinde işlemlerin daha etkin olması açısından önemlidir.<sup>17</sup>

### 1.2. İnşaat Faaliyetlerinin Türleri

İnşaat faaliyetleri, kanunlar kapsamında farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalar arasında Vergi Kanunu ve Medeni Kanun gibi kanunlara bağlı sınıflandırmalar söz konusu olmaktadır. Diğer yandan yıllara ve aylara yaygın inşaat şeklinde de inşaatların türleri ifade edilebilmektedir. Bu bağlamda vergi hukukuna bağlı inşaatların sınıflandırılması özel (yap-sat) ve taahhüt şeklindeki inşaatlar olarak değerlendirilmektedir. Aya göre inşaat yapımları ve onarımlarına bağlı sınıflandırmalarda ise, yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarımları ile yıllara yaygın olan inşaat taahhüt ve onarımları şeklinde ifade edilebilmektedir.<sup>18</sup> Bu bağlamda araştırma kapsamında değerlendirilmesi sağlanacak olan inşaat faaliyet türleri ise özel inşaat, taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat, yıllara yaygın olan ve yıllara yaygın olmayan inşaatlar şeklinde gruplandırılarak değerlendirilecektir.

#### 1.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat

Özel inşaat kavramı, kişilerin veya kurumların kendi kullanım durumlarını sağlama veya satmaya yönelik faaliyetlerde kendi adlarına bağlı olarak gerçekleştirmiş oldukları inşaat işlerini ifade etmektedir. Buna göre ifade edilebilir ki, inşaat işlerini gerçekleştiren kişilerin kendi adlarına göre yaptıkları inşaatın fayda sağlamaları gerekmektedir. Yapılan inşaatları kendilerinin kullanabilmeleri kadar başkalarına satabilmeleri de bu durumda var olan bir unsur olmaktadır. Diğer yandan özel

<sup>17</sup>4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 43.

<sup>18</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 57.

inşaatların yapımlarının sağlanması, inşaat sahibi tarafından yapımının gerçekleştirilebileceği gibi başka birinin taahhüdü doğrultusunda da gelişme gösterebilmektedir.<sup>19</sup>

İnşaatın gerçekleştirilmesinde, arsanın kimin üzerinde olduğu da önemli bir faktör olmamaktadır. Aynı zamanda arsa sahibinin de kimliği, inşaatın özel inşaat olma özelliğini değiştirmemektedir. Bu bağlamda arsa üzerinde gerçekleştirilen inşaat faaliyetleri, özel inşaat faaliyetleri kapsamında şekillenmektedir.<sup>20</sup>

Özel inşaat işlemlerinin gerçekleştirilmesinde öncelikli olarak arsanın temin edilmesi durumu gerçekleştirilmelidir. Buna göre arsanın temin edilmesinde iki ayrı yöntem izlenebilmektedir. Bunlardan ilki arsanın satın alınarak inşaat işlerinde temin edilmesi durumudur. İkincisi ise arsanın temin edilmesinin kat karşılığı olarak gerçekleştirilmesidir.<sup>21</sup>

### **1.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat**

Gerçek ve tüzel kişilere yönelik olarak sözleşmeli ya da sözleşmesiz şekilde inşaat işlerinin yapılmasını sağlama veya bir malın tesliminin alınmasına dayalı belirli sürecin üstlenilmesini ifade etmektedir. Bu bağlamda taahhüt ile beraber müteahhit bir bedele bağlı olarak bir edimde bulunmayı borçlanan taraf olarak tanımlanır.<sup>22</sup> Fakat inşaata bağlı taahhüt işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi veya onarımların yapılmasının sağlanması sürecinin gerçekleştirilebilmesinde belirli kriterler söz konusudur. Bu kriterler aşağıda maddeler halinde sıralandığı üzere;<sup>23</sup>

- İşin gerçekleştirilmesini isteyen iş sahibinin ya da ihale makamının bulunması gerekmektedir.
- İşin gerçekleştirilmesi sürecini üstlenen müteahhit ya da taşeronlar olmalıdır.

---

<sup>19</sup>Şükrü Kızılot, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2014) s. 43-44.

<sup>20</sup>Sibel Tarı, *Yapı Kooperatiflerinde İnşaat Yapım Yöntemleri ve Muhasebe Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 77.

<sup>21</sup>Recep Selimoğlu, *İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*. (İzmir: Hipotez Yayınları, 2011) s. 34.

<sup>22</sup>Recep Selimoğlu, a.g.e., s. 381.

<sup>23</sup>İslam Çankaya, *İnşaat Muhasebesi (Yıllara Yaygın, Özel (yapsat) İnşaatlarda)*. (Ankara: Şenlik Yayınları, 2013) s. 21-22.



- Sözleşme çerçevesinde köprü, yol, bina gibi işlemlerde inşaat-taahhüt veya onarım işlerinin yer alması gerekmektedir.
- İnşaat-taahhüt işlemlerinin belirli bir ücrete bağlı olarak gerçekleştiriliyor olmasıdır.

Taahhüt işlemlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde vergi hukukuna bağlı durumlar, inşaat ve onarım işlemlerine yönelik taahhütlerin gerçekleştirilmesine bağlı nitelikleri içermektedir. Bu bağlamda Borçlar Kanunu'nun 335. maddesine dayalı hükümler bu çerçevede taahhüt işlemlerinin gerçekleştirilebileceğine dair hükümleri içermektedir. Maddeler halinde ifade edilen durumlar, istisna akdine tamamıyla uygun olan nitelikleri belirtmektedir. Borçlar Kanunu'na bağlı olarak ifade edilen taahhüt işlemlerinde istisna akdi belirtilmiştir. Buna göre bu istisnada, bir tarafın diğer taraf ile var olan ilişkisinin bir ölçüsü olarak şekillenme gösterme durumu söz konusudur.<sup>24</sup> Borçlar Kanunu'nun 356. maddesi de müteahhitlere yönelik olarak belirtilen bir niteliği ifade etmektedir. Buna göre ise müteahhit, üzerine almış olduğu inşaat işlemlerini yapmak ve kendi idaresine bağlı olarak yaptırmak durumundadır. Ancak şahsi açıdan bir ehemmiyetinin bulunmaması hali mevcut ise, taahhüt işlemlerini başka birisine imal ettirebilmektedir.<sup>25</sup> İfade edilen unsurlar değerlendirildiğinde, inşaat işlemlerinin gerçekleştirilmesinde yapım işlerinin belirli kişiler aracılığıyla yapılması ve belirli kesimin hükümleri doğrultusunda bu işlemlerin gerçekleştirilmesi söz konusu olmaktadır.<sup>26</sup> İnşaatların taahhüt inşaatlar olarak değerlendirilebilmesi kadar var olan inşaat yapılarında, aylara bağlı yapım işlerinin sağlanması iki ayrı kategoride ele alınmaktadır. Bu bağlamda yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri ile yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen inşaat ve onarım işleri şeklinde gruplandırmaların yapılması söz konusudur.<sup>27</sup>

### **1.2.2.1. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri**

İnşaat işlerinin yapımının ya da onarımlarının gerçekleştirilmesinde, sürecin bir yıldan az bir zaman olmasına, yıllara yaygın olmayan inşaat denilmektedir. Bu

---

<sup>24</sup>Şükrü Kızılot, a.g.e., 2014. s. 42.

<sup>25</sup>Remzi Örtün, *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*. (Ankara: Gazi Kitabevi, 2014) s. 124.

<sup>26</sup>Şükrü Kızılot, a.g.e., 2014. s. 42.

<sup>27</sup>Şükrü Kızılot, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000) s. 8.

şekilde inşaatların gerçekleştirilmesi süreci, aynı takvim yılı içerisinde başlayıp sonlandırılmasını ifade etmektedir.<sup>28</sup> Bu tür inşaatların gerçekleştirilmesinde vergilendirme süreci ise genel hükümlere tabi olan inşaatlar şeklinde değerlendirme görmektedir.<sup>29</sup>

#### **1.2.2.2. Yıllara Yaygın Olan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri**

Yıllara yaygın inşaatların gerçekleştirilmesi, sözleşme kapsamında gerçekleştirilen ve sözleşme ile yapılması sağlanan inşaat türleri olmaktadır. Bu faaliyetler arasında yol, hafriyat, baraj, metro, köprü gibi inşaat yapıları ve onarımları sayılabilmektedir. İnşaat işlerinin yapımlarının bir yıldan fazla sürmesi halinde, mevzuat kapsamında vergilendirme işlemlerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44. maddeleri gereği yapılması söz konusu olmaktadır. Bu kanun kapsamında özel vergilendirme sistemi kullanılmaktadır.

Türk vergi sistemi içerisinde bulunan gelir ilkelerinden birisi, vergiye konu olan gelirin yıllık bir ölçüde devamlılık kazanmasıdır. Bu ilkenin Türk hukuk sistemi içerisinde değerlendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nda farklı istisnalarının olduğu ifade edilebilmektedir. Bu istisnalar arasında yıllara yaygın olan inşaat işlemlerinin vergisel yükümlülükleri de yer almaktadır. Özel vergileme rejiminin uygun görülmesinin önemli bir sonucu olarak taahhüde ya da onarıma bağlı olarak elde edilen kazancın belirlenmesi söz konusu olmaktadır. Bu durum verginin muhasebeye bağlı işlemlerinde farklılıkların olmasına ortam hazırlamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi gereği onarım ya da inşaatlara bağlı sürecin bir yıldan uzun sürmesi halinde kâr ya da zarar inşaat ve onarım işinin sonlanmış olduğu yıl belirlenmesi ve işlemlerin yapılması sürecini ifade etmektedir. Buna göre işe başlama tarihinden itibaren devam eden süreçte meydana gelen ve tamamlanan yıla ait gelirin tamamı, o yılın geliri olarak kabul edilmektedir.<sup>30</sup> İnşaat işlemlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin hesaplamalarının gerçekleştirileceği ve buna göre vergilendirme sistemlerinin uygulanması hususu,

---

<sup>28</sup>Ali Aşker, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri," *Vergi Raporu Dergisi* c.87 (2006): s. 64.

<sup>29</sup>James Adrian ve Douglas Adrian, *Construction Accounting: Financial, Managerial, Auditing and Tax*. (USA: Stipes Publishing, 2006) s. 47-48.

<sup>30</sup>Okan Şakar, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri," *Vergi Dünyası Dergisi* c.32 (2012): s. 84.

muhasebeleştirilme sürecinin en temel konuları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda farklı dönemleri kapsayan hakedişlerin, gerçekleştirilen işlemlere yönelik giderlerin, muhasebeleştirme işlemlerinin hangi dönemlerde yapılacağı ve kâr ya da zararın hangi dönemleri kapsayacağına bilinmesi önem arz etmektedir.<sup>31</sup> Bu durumu etkileyen iki unsur söz konusu olmaktadır, tamamlanmış ve tamamlanmamış sözleşme unsuru. Tamamlanmış sözleşme, gerçekleştirilen işlemlerde yıla yönelik olarak maliyetlerin ya da gelirlerin izlenmesinin makul bir çerçevede geliştirilemediği yöntemler arasında değerlendirilmektedir. Bu yöntemde yıllara yaygın inşaat işine yönelik gelir, gider, inşaat tamamlandığı yıl muhasebeleştirilip kar-zarar hesaplanır.<sup>32</sup> Diğer bir yaklaşım ise tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Bu yöntem gelir ve giderin gerçekleştiği dönemleri kapsayan yöntemdir. Bu yöntemin en avantajlı yanı, işin tamamlanma süreci bitmeden kâr ya da zarar hesaplamalarına olanak sağlamasıdır.<sup>33</sup>

### 1.3. İnşaat Faaliyeti ve Onarım Süreci

İnşaat faaliyetleri ve gerçekleştirilmesine dayalı sürecin başlanmasından önce belirli aşamaların yapılması gerekmektedir. Buna göre ifade edilen süreçler arasında özel inşaatlar ya da taahhüt ve onarımlarına bağlı işe başlama süresinin belirlenmesi ve çalışmanın devamlılığına dair sürecin tespit edilmesi, projenin hazırlanması, işlemlere yönelik maliyetlerin belirlenmesi, ihale işlemlerine yönelik duyuruların gerçekleştirilmesi, ihale işlemleri ile beraber var olan tekliflerin değerlendirilmesi, geçici teminat işlemlerinin yapılması ve teminat mektuplarının gönderilmesi, tekliflerin değerlendirilmesinin sağlanması, ihalenin karara bağlanması ve kesin teminat işlemlerinin yapılmasının sağlanması şeklinde ifade edilebilmektedir.<sup>34</sup> Var olan işlemlerin gerçekleştirilmesi sürecinde etkili bir yapının sağlanması, etkin ve eksiksiz bir şekilde gerçekleştirilebilmesi açısından önem arz etmektedir.

---

<sup>31</sup>James Adrian ve Douglas Adrian, a.g.e., 2006. s. 48.

<sup>32</sup>Ayşe Yereli, Nilgün Kayalı ve Lale Demirlioğlu, “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* c.13 (2011): s. 116.

<sup>33</sup>Barry Epstein ve Eva Jermakowicz, *2010 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. (Canada: Wiley&Sons, 2010) s. 289.

<sup>34</sup>Vedat Ekergil, *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*. (Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını, 2013) s. 8.

### 1.3.1. Özel İnşaat Faaliyetlerinde İşe Başlama ve Bitiş

İnşaat faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde özel inşaat işlerinde vergi kanunlarına bağlı olarak kesin bir sürecin ifade edilmesi zorunluluğu yoktur. Ancak mükellef açısından vergilendirme kapsamında önem teşkil etmektedir. İşe başlama süreci olarak belirtilen unsur, işin fiilen gerçekleştirilmesi durumunu ifade etmektedir. Bir diğer yandan işe başlamayı belirtme durumu ise mükellefin bazı faaliyetlere başlamış olması şeklinde kabul edilir. Bu şartlardan ilki öncelikli olarak bir işyerinin açılmasını sağlama, diğeri ise işyerinin açılması gerçekleştirilmemiş olsa dahi, ticaret siciline ya da mesleki bir yere kayıt olunmasının sağlanması gerekliliğidir.<sup>35</sup>

### 1.3.2. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşe Başlama ve Bitiş

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlangıç ve bitiş tarihi işin yıllara yaygın inşaat ve onarım mı, aylara yaygın inşaat ve onarım mı olduğunun belirlenmesi açısından oldukça önemlidir. Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi gereği, işin başlangıç ve bitiş tarihi vergi uygulaması açısından da önem arz etmektedir. Sözleşme kapsamında belirlenen işin başlangıç tarihi, sözleşmede herhangi bir tarih belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih geçerli olmaktadır.<sup>36</sup>

### 1.3.3. Projenin Hazırlanması

İnşaat faaliyeti süreçlerinin en önemlilerinden biri projenin hazırlanması aşamasıdır. Bu aşama, inşaat faaliyetlerinde ilk aşama olarak ifade edilebilmektedir. İş sahibinin projeyi personeline, uzmanlaşmış kişilere veya kuruluşlara hazırlatması durumu söz konusu olabilmektedir. Hazırlanan ilk proje ön proje olarak ifade edilmekte ve bu proje üzerinde çeşitli değişikliklerin geliştirilmesi ile beraber projenin geliştirilmesi sağlanabilmektedir. Buna göre son hazırlanan projenin yetkili makamlara onaylatılmasının sağlanması ile beraber ihale dosyasına koyulması sağlanmaktadır.<sup>37</sup>

Projelerin hazırlanma aşaması çeşitli planlamaları kapsayan bir süreci oluşturmaktadır. Bu planlamalar değerlendirildiğinde vaziyet planı, kat planı, kesitler,

---

<sup>35</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama – İş Bırakma Rehberi, Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler", 2007, <http://www.gib.gov.tr> (Erişim Tarihi 18 Eylül 2017), s. 1.

<sup>36</sup>Atilla İnan, "Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme," *Sayıştay Dergisi* c.17 (2006): s. 51-65.

<sup>37</sup>Gülden Gümüşburun Ayalp ve Mehmet Emin Öcal, "Türk İnşaat Sektöründe Mimari Tasarım Süreci Hataları ve Nedenleri," *Erciyes Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü Dergisi* c.32 (2016): s. 2.

görünüş planları, tesisat planları, detay planları şeklinde ifade edilebilmektedir.<sup>38</sup> Diğer yandan projelerin aşamalarına yönelik belirlemelerin yapılması projenin yalnızca bir aşamadan oluşan bölümden ziyade, belirli aşamaları içermesi gerekmektedir. Bu durum ise projenin sistemli bir çerçevede gelişme kazanmasına etki göstermektedir. Buna göre var olan projeler ön proje, kesin proje ve uygulama projesi olarak gelişme kazanmaktadır.<sup>39</sup>

#### **1.3.4. Tahmini Maliyetlerin Tespiti**

İşlemlere yönelik maliyetlerin belirlenmesinde kesin bedellerden ziyade, tahmini bedellerin yaklaşık değerlerine yönelik ifadeler kullanılmıştır. Bu bağlamda tahmini çerçevede maliyetlere yönelik ifadeler 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında yaklaşık olarak ifade edilmiştir. İnşaat faaliyetlerinin başlangıç aşaması olan proje hazırlıkları ile beraber yaklaşık maliyet değerlerinin hesaplanması işlemleri, Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 8, 9, 10 ve 11. maddeleri kapsamında, idare tarafından ihaleye yönelik işlemlerinin onaylanmasının sağlanmamasından önce ihale konusuna yönelik Katma Değer Vergisi (KDV) tutarının belirlenen tutar olmaktadır. Ancak hesaplamaların yapılması sırasında, yönetmeliğe dayalı olan esas ve usul işlemlerine yönelik olarak miktar belirlemelerinin yapılması ve fiyat araştırmalarının da bu çerçevede gelişme kazanması gerekmektedir. Son aşamada ise elde bulunan veriler ile beraber hesap cetvelinde gösterilmesi sağlanmaktadır.<sup>40</sup>

#### **1.3.5. İhalenin Usulleri ve İhalenin İlanı**

İhale konusuna yönelik yürütülen işlemler, Kamu İhale Kanununda da ifade edildiği gibi ihalenin çeşidine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir. Farklı süreleri ve şekilleri kapsayan bu süreçte ihalenin ilan edilmesi süreci, Kamu İhale Bülteni'nde ihalenin ilan edilme tarihinden en az 21 gün öncesinde, işin gerçekleştirileceği bölge genelinde çıkan gazetelerin herhangi birisinde, en az birer kez yayımlanması ile beraber işlemlerin gerçekleştirilmesi şeklinde olmaktadır. İlanların gerçekleştirilmesi

---

<sup>38</sup>Essam Zaneldin, Tarek Hegazy ve Donald Grierson, "Improving Design Coordination for Building Projects II: A Collaborative System," *Journal of Construction Engineering and Management* journal c.129 (2003): s. 470-471.

<sup>39</sup>Peter Love, Purnendu Mandal, Jim Smith ve HengLi, "Modeling the Dynamics of Design Error Induced Rework in Construction," *Construction Management and Economic Journal* c.18 (2000): s. 568-569.

<sup>40</sup>Tunay Aslan, "Accounting of Long-Term Construction Contracts Based on Turkish Accounting Standards (TMS 11)," *Journal of Economics, Finance and Accounting* c.2 (2015): s. 212.

elektronik araçlar vasıtasıyla hazırlanması durumu söz konusu ise Elektronik Kamu Alımları Platformu üzerinden erişimler sağlanmaktadır. İhalenin ilan edilmesi ile beraber verilmesi gereken bilgilerin eksiksiz bir şekilde sunulması önem arz etmektedir. İlan işlemleri ile beraber müteahhitlerin gerçek ya da tüzel kişiler olarak farklı incelemelerde bulunması sağlanabilmektedir.<sup>41</sup>

İnşaat faaliyetlerine yönelik ilanların gerçekleştirilmesinde, inşaat çeşidine göre belirli nitelikler söz konusudur. Bu bağlamda özel inşaatlara yönelik herhangi bir kuralın ilan edilme aşaması söz konusu değilken, kamu kesimine yönelik inşaatların gerçekleştirilmesinde belirli kurallar mevcuttur. Bu şekilde kamu kesimine yönelik ihale ilanlarında belirtilmesi gerekli olan konular aşağıda maddeler halinde sıralandığı üzere;<sup>42</sup>

- İdarenin iletişim bilgilerine yönelik isim, adres, faks ve telefon numaralarının ifade edilmesi gerekmektedir.
- İhaleye yönelik adın belirtilmesi, çeşitlerinin ve miktarlarının belirtilmesi önem taşımaktadır.
- Mal alımının gerçekleştirilmesi sırasında ihalelerin teslim yerleri, hizmet alımları ve yapım ihaleleri çerçevesinde ise işin yapılacağı yerin belirtilmesi gerekmektedir.
- İhale konularına bağlı olarak işin başlama ve bitme tarihlerinin ifade edilmesi sağlanmalıdır.
- Gerçekleştirilecek ihaleye yönelik usulü, ihaleye katılmasının koşulları ve ihale sırasında gerekli olan belgelerin belirtilmesi gerekmektedir.
- İhalenin alınmasına yönelik yeterlilik değerlendirmesinin yapılması sağlanmalıdır.
- İhalenin sunulmasında, sunumun yerli ya da yabancılara uygulanma durumlarının belirtilmesi ve yerli olmayanlara yönelik uygulanacak fiyatın ve varsa avantajların ifade edilmesi gerekmektedir.
- İhale dokümanının nasıl alınabileceği ve hangi bedel karşılığında alınacağı belirtilmelidir.

<sup>41</sup>Şükrü Kızılot, a.g.e., 2014. s. 53-56.

<sup>42</sup>4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 24.

- İhalenin gerçekleştirileceği yere, tarihe ve zamana yönelik unsurların belirtilmesi gerekmektedir.
- Tekliflerin ihale saatlerine göre nereye verileceğinin belirtilmesi gerekmektedir.
- Teklif ve sözleşmelere yönelik çeşitlerin ifade edilmesi gerekmektedir.
- Teklif olarak sunulan bedelin %3'ünden az olmamak kaydıyla istekli taraf doğrultusunda geçici teminat işlemlerinin geliştirilmesi sağlanmaktadır.

#### **1.3.5.1. Açık İhale Usulü**

Açık ihale usulü, istekli olan herkesin ihaleye teklifte bulunacağı ihale şekli olmaktadır. Bu şekilde gerçekleştirilen ihale işlemlerinde uygulanan yöntem, müteahhitlerin ihale komisyonlarına yönelik olarak tekliflerin sözlü bir şekilde belirtilmesi çerçevesinde ilerleme göstermektedir. Diğer yandan müteahhitler, ilanda ifade edilen teklif saatine değin tekliflerini iadeli taahhütlü şekilde de gerçekleştirebilirler. Bu bağlamda tekliflerin hem sözlü hem de yazılı olarak gerçekleştirilmesi ile beraber ihalenin karara bağlanması sağlanmaktadır. Bu ihale usulünde herhangi özel bir şart bulunmamaktadır. Diğer yandan şeffaflık, güvenilirlik ve eşit rekabet koşulları sağlanması açısından en iyi ihale usulü olduğu söylenebilmektedir.<sup>43</sup>

#### **1.3.5.2. Doğrudan İhale Usulü**

İşlemlerin tek bir kişi ile sağlanabileceğinin belirlenmesi sonucunda, sadece gerçek ya da tüzel olan kişilerin ihtiyaçları ile belirlenen, ihtiyaca bağlı olarak özel hakların belirlenmesi, söz konusu olan takım, teknoloji gibi unsurlara yönelik olan alımların ve ilk alımlarının gerçekleştirildiği tarihten üç yıl içerisinde gereksinimlerin sağlanması halinde yedek parçaların veya ilave malzeme ya da hizmetlere yönelik olarak ilanların gerçekleştirilmesinin sağlanması sürecinde doğrudan ihale işlemlerinin yapılması gerçekleştirilebilmektedir.

Doğrudan ihale işlemlerinde kolaylıkların sağlanması hususu, ihale işlemlerine yönelik herhangi bir komisyon kurulmasına gerek görülmeden gerçekleştirilen bir işlem olduğundan, piyasa araştırması doğrultusunda işlemlerin gerçekleştirilmesi

---

<sup>43</sup>Barış Özer ve Mustafa Mıynat, "Türkiye'de Uygulanan Kamu Tedarik Usullerinin Yolsuzluk Riski Açısından Analizi," *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* c.14 (2016): s. 26.

durumu söz konusu olabilmektedir. Buna göre isteklilere yönelik olarak belirlenen kriterlerine uygun olması ile beraber işlemlerin gerçekleştirilmesi durumu söz konusudur.<sup>44</sup> Doğrudan ihale işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumu, özellikle de kamuya bağlı inşaat işlemlerinin gerçekleştirilmesinde önemli avantajlar sunmaktadır. Kamu hizmetlerine yönelik tedarik işlemlerinin geliştirilmesine dayalı süreçte Kamu Özel İşbirliği'ne bağlı etkiler doğrultusunda gelişme göstermesi, etkin iş sürecinin sağlanabilmesi açısından önemlidir. Kamu Özel İşbirliklerinin uygulamaya geçilmesi ilk olarak 1980'li yıllarda İngiltere ve Amerika'da uygulanan işlem süreçleri olmakta olup, borçlanmaların söz konusu olacağı zamanda özel sektör finansmanının değerlendirilmesi ile birlikte geçerli bir pozisyonun oluşturulmasına etki göstermektedir. Bu bağlamda doğrudan ihale işlemleri ve Kamu Özel İşbirlikleri ile işlemlerin daha hızlı bir çerçevede gelişme kazandığı ifade edilebilmektedir.<sup>45</sup>

### 1.3.5.3. Pazarlık Usulü

İhale talebinde bulunanlar, ihale konusu olarak değerlendirilen işin teknik açıdan ayrıntılarını sunabilmekte ve gerçekleştirmeye dayalı metotlarını yazılı ya da sözlü şekilde ifade edebilmektedir. Bu yöntemde ihale işlemi iki ayrı kademe gerçekleştirilebilmekte ve ihale komisyonuna bağlı olarak şekillenen yapılar, işin teknik açıdan ayrıntılarını kapsayan, gerçekleştirmeye dayalı metotlarını içeren ve fiyatın talepler ile belirlenmesi halinde görüşülerek gerekli kararların verilmesi durumunu ifade etmektedir.<sup>46</sup>

### 1.3.5.4. Tasarım Yarışmaları

Tasarım yarışmaları olarak ifade edilen unsur, bir ihale yöntemi olmaktan ziyade hizmet alma yöntemine yönelik bir durum olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda kamu idarelerinin gerekli görmeleri halinde mühendislik, mimarlık ve peyzaj mimarlıkları, şehir ve bölge planlamaları, kentsel yapılara yönelik proje geliştirmeleri ve güzel sanat eserlerine bağlı olarak projelerin geliştirilmesi gibi işleri

---

<sup>44</sup>Yılmaz Benligiray, *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*. (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981) s. 20.

<sup>45</sup>Richard Webb ve Bernard Pulle, "Public Private Partnership: An Introduction," *Research Paper, Department of The Parliamentary Library Journal* c.1 (2002): s. 8.

<sup>46</sup>Hilal Tezgelmez, *Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Uygulama Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 23.



bir jüri yardımı ile değerlendirmek üzere yarışmalar düzenlenebilmektedir.<sup>47</sup> Ancak işlemlerin gerçekleştirilmesine bağlı süreçte, tasarım teminlerinin yapılmasının sağlanması rekabetin mevzuatta belirtilmiş olan esaslara bağlı olarak gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen tasarım yarışmaları ödüllü veya ödüksüz olarak yapılabilmektedir.<sup>48</sup>

### **1.3.5.5. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü**

İhalenin gerçekleştirilmesi sürecinde ön yeterlilik değerlendirmesinin tespit edildiği istekliler arasından idare tarafından belirlenen kişilere tekliflerin gönderildiği durumdur. Bu durumda isteklilerin teklif sunabilmesi sağlanmış olmaktadır. Bu şekilde ihale işlemlerinin gerçekleştirilmesinde belirli bir kesim söz konusu olmaktadır. Bu ihale şeklinin uygulanması uzmanlıkların etkin bir çerçevede olması gereken ya da ileri teknoloji uygulamalarına bağlı ihalelere dayalı olarak gerçekleştirilen ihale usulü olma özelliği taşımaktadır. Buna göre, belli istekliler doğrultusunda geliştirilen ihale işlemlerinde mal ya da hizmet alımları gerçekleştirilmekte veya yapım işlerinin ihaleleri gerçekleştirilebilmektedir.<sup>49</sup>

### **1.3.6. Teklif Hazırlama ve Değerlendirme Süreci**

Kamu İhale Kanunu'nun 30. maddesi gereği teklif ve başvuruların sunulmasına dayalı süreçte teklif mektubu, geçici teminat durumu ve ihaleye katılabilir olma durumuna yönelik şartları gerektiren her türlü belgelerin bir zarf içerisinde teslim edilmesini gerekli kılmaktadır. Zarf içerisinde teslimi yapılan belgelerde ihaleye katılan kişinin adı ve soyadı ya da ticaret unvanı, açık adresi, teklif sunumlarının gerçekleştirildiği iş ve ihaleye çıkmakta olan idarenin açık adresinin yazılması gerekmektedir. Zarfin iç kısmının doldurulması ile beraber ihaleye istekli olan kişinin imzasının atılması ve beraberinde zarfın mühürlenmesi gerekir. Verilen teklifler genel bağlamda, geri alınamaz bir durum olma özelliği taşımaktadır. Ön yeterliliğe katılabilme pozisyonunun elde edilebilme durumu, istenilen tüm belgelerin usullere uygun şekilde idareye sunulması ile gerçekleşir.<sup>50</sup>

<sup>47</sup>4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 23.

<sup>48</sup>Dursun Ali Demirboğa, "Kamu İhale Sözleşmesinin Yapılması Usulleri (İhale Usulleri)," *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* c.9 (2017): s. 197.

<sup>49</sup>Esra Ayşe Gümüş, a.g.e., 2015. s. 30.

<sup>50</sup>Esra Ayşe Gümüş, a.g.e., 2015. s. 16.

### 1.3.7. Geçici Teminat ve Teminat Mektupları

Kamu İhale Kanunu'nun 33. ve 34. maddesi kapsamında, teminatların alınması hususuna yönelik unsurlar ifade edilmektedir. Buna göre ihalelerde, teklife dayalı bedelin %3'ünden aşağıda olmaması şartıyla istekli kişiden geçici teminatın alınması durumu gerçekleşebilmektedir. Geçici teminat işlemlerinin yanı sıra, teminat mektuplarının kapsamı ve şekilleri, Kamu İhale Kanunu'nun 35. maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre teminat mektuplarında kapsam ve şekil unsurları, yetkili kişiye bırakılmıştır. Teminat mektupları, geçici olarak verilen süreden en az 30 gün fazla olması şartıyla belirli bir sürenin verilmesini gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda teklife dayalı sürenin uzatılması halinde, aynı sürenin teminat mektupları için de uzatılması söz konusudur. Ancak herhangi bir süre uzatımının olmadığı aşamada, kesin teminat mektuplarında süre, işin bitiş tarihine bağlı olarak idare tarafından belirlenmektedir. Diğer yandan mevzuata aykırı şekilde düzenlenmiş olan teminat mektuplarının da herhangi bir koşulda kabul edilmesi söz konusu değildir.<sup>51</sup>

### 1.3.8. İhalenin Sonuca Bağlanması ve Kesin Teminat

Kamu İhale Kanunu'nun 40-47. maddeleri kapsamında, gerçekleştirilen incelemeler ve değerlendirmeler neticesinde ihale, idare tarafından tekliflerden en ekonomik olan ve en avantajlı şekilde gelen kişiye verilmektedir. İdare bu durumu, ihaleye dayalı sonucun yetkili kişi tarafından onaylanması ile beraber en geç üç gün içerisinde ihaleyi takip eden tüm isteklilere bildirilmesi gerekmektedir. İhale aşamalarının sonlanması, ihale işlemleri kabul edilen kişinin sözleşmeye davet edilmesi ile beraber gerçekleştirilmektedir.<sup>52</sup> İstekli olan gerçek ya da tüzel kişiden, ihale bedeli üzerinden %6 oranında kesin teminatın alınması durumu söz konusu olmaktadır. İhaleyi kazanan kişinin bu süreçte kesin teminat işlemlerini onaylayarak sözleşmeyi imzalaması gerekmektedir. İdare bu durumda, sözleşmenin istekli tarafından imzalanması sonucunda, geçici teminatı iade etmelidir.<sup>53</sup>

### 1.3.9. Sözleşme Türleri

---

<sup>51</sup>Şükrü Kızılot, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008) s. 56.

<sup>52</sup>Şükrü Kızılot, a.g.e., 2014. s. 54-55.

<sup>53</sup>Abdurrahman Çetin ve Yusuf Dinç, "Türkiye'de Teminat Mektupları: Uygulamalar ve Hukuki Sorunlar," *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi* c.5 (2013): s. 74.

İhalenin kabul edilmesi ve işlemlere dayalı sürecin sözleşme ile geçerlilik kazanması durumu, fiyat saptama şekillerinin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Buna göre fiyat belirleme türleri, sözleşme türlerini de belirlemeye yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda en sık şekilde karşılaşılan fiyat saptama türleri olarak da ifade edilen sözleşme türleri aşağıda maddeler halinde sıralandığı üzeredir;

- Birim fiyatlı sözleşmeler,
- Götürü fiyatlı sözleşmeler,
- Maliyet artı kâr sözleşmeleri.

#### **1.3.9.1. Birim Fiyatlı Sözleşmeler**

Birim fiyatlı sözleşmeler, genel olarak kamu kurumları tarafından tercih edilen sözleşme olma özelliği taşımaktadır. Birim fiyatlı sözleşme türlerinde, bakanlık kapsamında belirli zamana dayalı süreçlerde, ilgili inşaat ya da onarıma dayalı faaliyetlerde belirli fiyatların yayımlanması sağlanmaktadır. Yayımlanan liste içerisinde belirtilen birim fiyatlar, ayrı ayrı ve bütün iş bölümlerine yönelik olarak verilmektedir. Bu durumun en önemli avantajı ise, işin tamamına yönelik keşif bedelinin hesaplanabilir şekilde olması durumudur.<sup>54</sup>

#### **1.3.9.2. Götürü Fiyatlı Sözleşmeler**

Götürü fiyatlı sözleşmeler, birim fiyatlı sözleşmelere fazlaca benzeyen sözleşme türü olma özelliği taşımaktadır. Bu çeşit sözleşmelerde, müteahhide bağlı olarak belirlenen şartnamenin hem nitelikleri hem de özellikleri, önceden belirlenmiş olan toplam bir bedele dayalı olarak taahhüt işlemlerinin yapılmasını ifade etmektedir. Götürü bedel sözleşmesi olarak ifade edilen sözleşmelerin diğer bir şekilde ifade edilme durumu ise, anahtar teslimi sözleşme olmaktadır. Uygulanması sağlanan yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına dayalı zaman, bu sözleşme kapsamında dikkat edilmesi gereken durumu ifade etmektedir. Ödemelerin belirli aralıklarla yapılması durumunda, anlaşmaya varılması sağlanan götürü bedel niteliği, mahsup edilmektedir. Bu durum özellikle de büyük ölçekli taahhüt işlemlerinin olması halinde, finansman güçlüklerine dayalı süreçlerin olması durumlarında ara ödemelerin yapılmasını gerekli hale getirmektedir.<sup>55</sup>

<sup>54</sup>Şükrü Kızılot, a.g.e., 2014. s. 54-55.

<sup>55</sup>Şükrü Kızılot, a.g.e., 2000. s. 20.

### 1.3.9.3. Maliyet Artı Kar Sözleşmeleri

Maliyet artı kar sözleşmeleri, proje maliyetlerine ek olarak belirli bir kâra dayalı payın da belge karşılığında müteahhide ödenen işlem tutarını ifade etmektedir. Maliyet artı kar sözleşmelerinde müteahhit maliyetler üzerine belirlediği oranda kar marjını ekleyerek bir bedel belirler. Yöntem temelinde olumsuz yönlerin birden fazla olmasına rağmen, müteahhit açısından kârlı bir iş olmasından kaynaklı olarak bir sigorta olma niteliği taşımaktadır. Diğer yandan basit bir sistemi içermesi ile birlikte maliyet hesaplama işlemlerinde kolaylık sağlamaktadır.<sup>56</sup>

### 1.3.10. Teminatlar

İnşaat faaliyetlerine yönelik teminatların sağlanması önemli olan unsurlardan birisi olarak değerlendirilebilmektedir. Bu duruma etki eden temel faktörler arasında inşaat taahhüt sözleşmelerinin mevzuat kapsamında herhangi bir sorumluluğu ve zorunluluğu içermemesi durumu olmaktadır. Bu tür bir durumun olması, iş sahibi ile sorumluluğu yüklenen kişi veya kurum açısından çeşitli problemler meydana getirebilmektedir. Bu nedenle inşaat ve onarım işlemlerinde kişilerin ya da kuruluşların geçici veya kesin teminat kapsamında belirlenen bedele dayalı olarak bir yaptırım geliştirmeleri önemlidir.<sup>57</sup>

İnşaat faaliyetlerine yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı şekilde ihalelere katılma durumlarının söz konusu olması, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında ifade edilen şekilde teminatın gösterilmesi durumu geçerlilik kazanmaktadır. Buna göre ifade edilen teminat çeşitleri, geçici ve kesin teminatlar olarak iki ayrı grup altında değerlendirilmektedir. Diğer yandan aynı kanun kapsamında, gösterilebilecek değerler de belirtilmiş ve kanununun 34. maddesinde, açık bir şekilde ifade edilmiştir. Teminat mektuplarının dışarısında kalan ve var olan teminat değerlerinin ise saymanlık veya muhasebe müdürlüklerine bağlı yatırılması gereklilik arz etmektedir. Bu teslimin bu birimlere yapılması zorunluluğu, ihale komisyonları tarafından alınmasının söz konusu olmamasının bir sonucu olarak şekillenme göstermektedir. Diğer yandan ihalede en iyi teklifi sunan ikinci kişinin haricinde teklifte bulunana diğer kişilerin teklifleri geri çevrilmiştir. Tekliflerden

<sup>56</sup>Tunay Aslan, a.g.e., 2015. s. 211-212.

<sup>57</sup>Funda Diril, *İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 51.

en iyi ikincisi olan isteklinin teminatı ise, asıl istekli olanın sözleşmeyi imzalaması ile beraber geri verilmektedir. Teminatların herhangi bir şekilde başka bir teminat ile değiştirilmesi söz konusu olmamakta, haczedilememekte ve üzerine herhangi bir ihtiyati tedbir konulmamaktadır.<sup>58</sup>

### **1.3.10.1. Geçici Teminat**

Geçici teminat olarak ifade edilen unsurlar, Kamu İhale Kanunu'nun 33. maddesi kapsamında ifade edildiği ölçüde gerçekleştirilebilmektedir. Bu bağlamda kanun çerçevesinde ihale işlemlerine yönelik geçici teminat durumu, istekli kişiden belirlenen bedelin %3' ünden az olmamak koşuluyla alınan değer olarak belirtilmektedir. Geçici teminat olarak ifade edilen kavramın temeli, işin her iki taraf açısından da ciddi bir çerçevede ilerlemesini sağlamaktır. Bu şekilde gerçekleştirilen işlemler ile beraber isteklinin geçici teminat tutarının, kesin teminat işlemlerinin gerçekleştirilmesi ile beraber geri verilmesi sağlanır.<sup>59</sup>

### **1.3.10.2. Kesin Teminat**

Geçici teminatta olduğu gibi kesin teminatta da Kamu İhale Kanunu kapsamında, işlemlere bağlı süreçlerin ifade edilmesi söz konusudur. Bu bağlamda Kamu İhale Kanunu'nun 43. maddesi kapsamında, ihaleyi kazanan katılımcıdan alınması sağlanacak olan kesin teminat tutarı, ihale bedelinin %6' sı değerindedir. Bazı durumlarda ise ihaleyi kazanan isteklinin belirli bir sınır değerinin altında olması sağlanabilmektedir. Böyle durumlarda idare, yaklaşık olarak belirlenen miktarın, %6'sından az olmamasının yanı sıra, %15 oranından yüksek olmamak kaydıyla kesin teminata bağlı düzenlemeler geliştirebilmektedir.<sup>60</sup>

Kesin teminat işlemlerinin gerçekleştirilmesi sürecine yönelik olarak diğer önemli husus ise herhangi bir deprem, sel, savaş gibi tehlikelere bağlı olarak bu teminatın sağlanıp sağlanmama hususuna yönelik unsurdur. Bu çerçevede ise Kamu İhale Kanunu'nun 21. maddesine göre can kaybı tehlikesi söz konusu ise, yaklaşık maliyet belirlemesine göre kesin teminatın alınma durumları ifade edilmiştir. Buna dayalı olarak 01.02.2015 – 31.01.2016 dönemleri içerisinde toplam kayıp değerinin

---

<sup>58</sup>Şükrü Kızılot, a.g.e., 2014. s. 51.

<sup>59</sup>Ömer Köse, "İnşaat Taahhüt İşlerinde İşin Tamamlanması ve Teslimi," *Yaklaşım Dergisi* c.187 (2008): s. 75.

<sup>60</sup>Vedat Ekergil, a.g.e., 2013. s. 14.

yaklaşık olarak 167.966 TL olması halinde, sözleşme unsuru zorunlu bir nitelik taşımamaktadır. Sözleşmenin yapılmaması söz konusu olduğu durumlarda da, herhangi bir teminat işlemi geçerlilik taşımamaktadır.<sup>61</sup>

### **1.3.11. Kabul İşlemleri**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi çerçevesinde, inşaat ve onarma işlemlerine yönelik olarak iş sürecinin tamamlanmasında iki temel gösterge söz konusudur. Bu göstergelerden ilki, geçici kabul usulüne yönelik uygulamaların sağlandığı durumda geçici kabul tutanağının tarihi, diğeri ise geçici kabul usulüne göre işlemlerin uygulanmadığı pozisyonda, inşaat faaliyetlerine yönelik işlerin fiilen bırakılması durumunu kapsayan tarih olmasıdır. İşin bitiş tarihi, ilgili işlere yönelik olarak yapılan giderler ve elde edilen hasılatların hangi dönemde dikkate alınacağı ve ilgili yıldaki kar-zarar tespitinin belirlenmesi açısından önem arz etmektedir.<sup>62</sup>

Kabul işlemlerindeki süreçte aynı teminat işlemlerinde olduğu gibi geçici ve kesin kabuller olmak üzere iki çerçevede ele alınmaktadır. Bu bağlamda geçici kabul işlemlerinin geliştirilmesi süreci, genel bütçeye dâhil olması sağlanan daireler, özel idareler, belediyeler, Bayındırlık İşleri Genel Şartnameleri dikkate alınarak gerçekleştirilen işlemler olma özellikleri taşımaktadır. Kesin kabul işlemleri ise, geçici kabul işlemlerinin sonucunda yüklenici kesime yönelik meydana gelen sorunların ya da sıkıntıların giderilmesinin sağlanması inşaatın kullanıma açılması halindeki durumu ifade etmektedir. Buna göre iki işin birbirlerini takip eden süreçte ve gelişen inşaat faaliyetlerine bağlı olarak şekillenme gösterdiği ifade edilebilmektedir.<sup>63</sup>

## **İKİNCİ BÖLÜM**

---

<sup>61</sup>Ömer Köse, a.g.e., 2008. s. 75.

<sup>62</sup>Tunay Aslan, a.g.e., 2015. s. 210.

<sup>63</sup>Funda Diril, a.g.e., 2010. s. 57.

## 2. İNŞAAT MUHASEBESİ, YILLARA YAYGIN İNŞAATLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE (TDMS) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İnşaat işlemlerinin gerçekleştirilmesi süreci, geliştirilen projelerin tamamının birbirlerinden farklılık arz etmesi, üretim yerlerinin gezici bir nitelik taşıması, üretimin gerçekleştirilmesi sürecinin doğaya açık alanlarda gerçekleştirilmesinin sağlanması, üretimi gerçekleştirileceği mamulün zamana yayılı üretilmesi, araç ve gereçlerin seyyar nitelik taşıması vb. gibi durumlar inşaat işletmelerini diğer üretim işletmelerinden önemli düzeyde ayırmaktadır. Bu durum inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesinde özellikli durumların olmasına sebep olmaktadır.<sup>64</sup>

### 2.1. İnşaat Muhasebesi Tanımı ve Genel Özellikleri

İnşaat işletmelerine yönelik mali niteliği kapsayan unsurların belirlenmesinde bilgilerin düzenlenmesinin sağlanması, kayıtlamaya yönelik işlemlerin yapılması, iş süreçlerine bağlı raporlamaların geliştirilmesi, analizlere dayalı şekilde yorumlamaların yapılması inşaat muhasebesinin işlevlerini yerine getirilmesi açısından oldukça önemlidir.<sup>65</sup>

İnşaat muhasebesi sistemleri genel muhasebe tanımından yola çıkılarak ifade edildiğinde, inşaat işletmelerine bağlı varlıkların ve kaynakların dağılımını sağlama, işletmeye yönelik faaliyet sonuçlarını belirleme, işletmelerin mali durumlarına bağlı faaliyet sonuçlarını tespit etme, işletmelerin mali durumlarını ortaya koyma, kapsamlı iş süreçlerini geliştirme, geliştirilen bilgilerin yorumlanmasını sağlama ve bu bilgiler ile yorumlamaları ilgili kişilere sunma şeklinde belirtilebilmektedir.<sup>66</sup>

#### 2.1.1. İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri

İnşaat muhasebesinin önemli süreçleri içeren bir unsur olması ile birlikte çeşitli özelliklerin var olduğu bir sistemdir. Çok kapsamlı olan inşaat muhasebesi belirli

---

<sup>64</sup>Selman Aziz Erden, “İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri,” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi* c.11 (2004): s. 18.

<sup>65</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2013. s. 95.

<sup>66</sup>Mehmet Serdar Atay, *Muhasebe Sistemleri ve Tek Düzen Hesap Planında Uygulanması*. (Ankara: Asil Yayıncılık, 2013) s. 2.

özellikleri taşımaktadır. Buna göre inşaat muhasebesinin özellikleri aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır;<sup>67</sup>

- İnşaat işlerinin süreleri, diğer işlerden daha uzun olan bir süreci kapsamaktadır.
- İnşaat muhasebesinin diğer muhasebe işlemlerine göre farklılık göstermesi, inşaat işlemlerinin uzun bir süreye yayılması ya da inşaat faaliyetlerinin ertelenmesi gibi işlemlerin önemli bir sonucu olmasından kaynaklanmaktadır.
- Muhasebe işlemlerinin etkin bir pozisyonda olması ile beraber muhasebe politikaları, amortisman ve gerçekleşmesi beklenen tahmini maliyetlerin gelir üzerinde önemli bir etki oluşturulmasına ortam hazırlamaktadır.
- İnşaat işlemlerinin gerçekleştirilme süreci, merkez bürodan uzak alanlarda gelişme gösterdiğinden, muhasebe işlemlerinin bu temelde var olan verilerin toplanması, işlemlerin yapılması vb. gibi işlemler zaman açısından sorunlar oluşturmaktadır. Bundan dolayı muhasebe, merkezde veya inşaat alanında olma durumuna bağlı olarak alınan kararlar üzerinde etki göstermektedir.
- İnşaat işlemlerinin gerçekleştirilmesinde uygulanan yöntemlerin farklılıklar içermesi sipariş maliyet yönteminin tercih edilmesini zorunlu kılmaktadır.
- İnşaat işlemlerinin uzun bir sürece yayılmasından kaynaklı olarak gelirin saptanması, işin tamamlanmasına bağlı yöntemin dışında kalan ve işin bir kısmının tamamlanmasına dayalı yöntemlerin kullanılmasını gerekli kılmaktadır.

### **2.1.2. İnşaat Muhasebesinde Maliyet Sistemlerinin Amacı ve Oluşturulması**

Maliyet sistemlerinin oluşturulması değerlendirildiğinde, maliyet yöntemleri arasından vergi kanunlarına göre tam maliyet sistemi anlayışının uygulanması uygun görülmüştür.<sup>68</sup> Ancak inşaat işletmelerinin tercihleri doğrultusunda farklı yöntemlerin de kullanılması söz konusudur. Örnek üzerinden ifade etmek gerekirse değişken maliyet yöntemleri içerisinde planlamaların oluşturulması, kontrollerin yapılması, kararların alınması ve performans değerlendirmelerine yönelik sürecin gelişme kazanması daha etkin bir pozisyonun yakalanmasına ortam hazırlamaktadır. Bu

---

<sup>67</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2013. s. 32.

<sup>68</sup>Simha Magal ve James World, *Integrated Business Processeswith ERP Systems*. (New York: John Willer&Sons, 2011) s. 46.



bağlamda değişken maliyet yöntemine yönelik planlamaların oluşturulması, elde edilen karlara yönelik artışlar, faaliyet hacminde değişikliklerin olmasına etki göstermektedir. Bu durumda inşaat işletmelerinin mali tablolara bağlı değerlendirme yapmaları daha kolay şekilde olmaktadır.<sup>69</sup>

İşletmelerde uygulanan maliyet sistemlerinin, aşağıda maddeler halinde sıralanan bilgileri içermesi önem taşımaktadır;<sup>70</sup>

- Kâr ya da zararların saptanması ile stokların değerlendirilmesi sağlanmalıdır.
- Bütçeleme ve planlama sistemlerinin oluşturulması sağlanmaktadır.
- Maliyetlerin sistemli bir çerçevede azaltılması durumu söz konusu olmaktadır.
- Stoklara bağlı kontrol işlemlerinin yapılması sağlanmaktadır.
- Mamullere dayalı fiyatlandırmaların yapılması sistemli bir çerçevede gelişme kazanmalıdır.
- Özel kararlara yönelik gereksinim duyulan maliyetlerin belirlenmesi sağlanmaktadır.
- Mamul ve hizmet üretim maliyetlerine yönelik saptamaların belirlenmesi sağlanmaktadır.

### 2.1.3. İşin Tam ve Kısmen Bitim Yöntemleri

İnşaat taahhüt işlerine yönelik olarak muhasebeleştirme işlemleri, işletme kârında doğru ölçümlerin yapılması ve muhasebe kayıtlarının gerçekleştirilmesi açısından oldukça önemlidir. Taahhüt edilen işlerde genel olarak hesap döneminin bir yılı aşkın süreyi kapsamaması, hasılat ve giderlerin belirlenmesi ve kâr ya da zarar ölçümlerine yönelik unsurların, farklı yöntemler ile geliştirilmesine ortam hazırlamaktadır. Bu bağlamda muhasebeleştirme sırasında, işin tam bitimi ve kısmen bitimi şeklinde iki ayrı yöntemin kullanılması durumu söz konusudur.<sup>71</sup>

---

<sup>69</sup>Yıldırım Ercan Çalış ve Nur Baran Altınsoy, “Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi: Bir İnşaat İşletmesinin Maliyet Merkezine Yönelik Performans Analizi,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* c.16 (2014): s. 30.

<sup>70</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., s. 35.

<sup>71</sup>Selman Aziz Erden, *İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi*. (Isparta: Tuğra Ofset Yayıncılık, 1997) s. 23.

İşin tam bitim yöntemi, kâr-zarar hesabının işin tamamlanmadan önce hesaplanmayacağını ifade eden yöntemdir. Bu bağlamda sözleşme ile elde edilen gelirlerin işin tamamlanma sürecine kadar bir varlık olarak bilançoya aktarılması ve varlık hesaplarında gösterilmesi durumu söz konusudur. Bu durumda gelir tablosuna yansımamaktadır. Bu yöntem, çok sayıda ülke tarafından uygulanan bir uygulama olma özelliği taşımaktadır. Tercih edilmesindeki asıl unsur ise, taahhüt işlemlerinin devamlılık kazandığı süreç içerisinde farklı kârlılık değerlerinin söz konusu olduğu, bina yapımları sırasında hafriyat ve temel açma işlemlerinde daha fazla olması ile ince işçiliklerde ve tamamlanma aşamalarında ise daha az kârlılığa sahip olunmasıdır.<sup>72</sup>

İşin kısmen bitim yöntemi ise, çeşitli hesaplamalar ile yapılan girdi yöntemi olarak ifade edilen ve eski adıyla tamamlanma yüzdesi yöntemi olan bir hesaplamayı ifade etmektedir. TFRS 15'e göre de uygun olan bu yöntem, işin tamamlanmasını beklemeden gelir ve giderleri dönemsel şekilde kayıt altına alma imkanı sunmaktadır. Yöntemin temelinde, iş sürecinin ilerlemesiyle birlikte dönemin kar-zararı hesaplanabilmekte ve mali tablolara yansıtılabilmektedir.<sup>73</sup>

#### **2.1.4. Tutulması Zorunlu Defterler**

Vergi Usul Kanunu'na bağlı olarak tüccarlar açısından tutulması zorunlu olan defterler iki ayrı sınıfta ele alınmakta ve 176. madde esasına göre değerlendirilmektedir. Bunlardan ilki, bilanço esasına bağlı defterler, diğeri ise işletme hesabı esasına göre tutulması gereken defterler şeklindedir. Aynı kanunun 177. maddesine göre ise alım, satım ve hasılat tutarları dikkate alınarak, tutulması gereken defterlere yönelik belirlemeler geliştirilmiştir. Bu bağlamda kanun çerçevesinde, 177. maddesi hükmünce yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşanlardan kanunda belirlenen hadleri aşanların, 1. sınıf tüccarlar olarak nitelendirilmesi söz konusudur. Hadleri aşmayan işletmelerin ise alıma, satıma ve istihkak tutarlarına bağlı unsurlarda, işletme hesabına bağlı olarak defterleri tutmaları söz konusudur.<sup>74</sup>

<sup>72</sup>Remzi Örten, a.g.e., 2014. s. 119.

<sup>73</sup>Hayrettin Usul, a.g.e., 2015. s. 15-17.

<sup>74</sup>16.03.1990 Tarihli 20463 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu'na bağı olarak tutulması zorunlu olan defterler yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri şeklinde ifade edilebilmektedir. Bu defterlerin tutulmasına yönelik zorunluluklar ve bilanço esasına göre tutulması gerekli olan defterler, Vergi Usul Kanunu'nun 182. maddesi kapsamında belirtilen defterlerdir. Daha genel bir ifade kullanmak gerekirse yevmiye defteri, kayıt altına alınması gerekli olan işlemlerin, tarih sırasına göre, maddeler halinde düzenli bir şekilde yazılmasının sağlandığı defterler olma özelliği taşımaktadır. Defter-i kebir ise, yevmiye defteri içerisinde kayıtları bulunduran ve sistemli bir çerçevede hesapları belirli bir sınıflandırma içerisinde gösteren defterler olarak ifade edilmektedir. Envanter defteri ise, her hesap döneminin sonunda, çıkarılması sağlanan envanterlerin ve bilançoların kaydedildiği defterler olma özelliği taşımaktadır.<sup>75</sup>

## **2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme**

### **2.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Verginin Doğuşu**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin gerçekleştirilmesi, genel olarak takvim yılı esasına dayalı bir vergilendirme rejimi içerisinde değerlendirilmeyen bir kavramdır. Diğer bir ifade ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri bir takvim yılından daha uzun süren inşaatlar olarak belirtilmektedir. Verginin doğuşu, bu durumun en önemli ölçüsü olmaktadır.<sup>76</sup>

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesine bağı olarak, müşterek olan genel giderler ile amortisman dağıtımlarının gerçekleştirilmesi ve hakedişlerin muhasebeleştirilmesi yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bittiği dönemde yapılmaktadır. İşin tam bitim yöntemi benimsenerek hareket edilen bu yöntemde kar-zarar inşaatın tamamlandığı dönemde hesaplanır ve çıkan verginin aynı dönemde ödemesi gerçekleşmektedir. Burada verginin doğuşu, işin tamamlanmasına bağı olmaktadır.<sup>77</sup>

### **2.2.2. Özel Vergilendirme Sistemi ve Koşulları**

---

<sup>75</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2013. s. 225.

<sup>76</sup>Berrak Ayazoğlu, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri," *Vergi Dünyası Dergisi* c.280 (2004): s. 190-192.

<sup>77</sup>Canatay Hacıköylü, *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*. (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 2013) s. 33.

İnşaat faaliyetlerinde yıllara yaygın olma durumu vergi yasası içerisinde özel bir uygulamayı zorunlu hale getirmiştir. Bu bağlamda inşaat ve onarım işlemlerine yönelik süreçlerde, özel vergilendirme sistemine tabi olmasının sağlanması, faaliyet konusu içerisinde inşaat ve onarım işlemlerinin olmasını gerekli kılmaktadır. Aynı zamanda da yıllara yaygın olarak gelişme göstermesi gerekmektedir. Bu çerçevede yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine yönelik vergilendirme düzenlemeleri, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 6. maddesine dayalı olarak Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlı olarak geçerlilik kazanmaktadır. Diğer yandan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerine yönelik hakediş ödemelerinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi hükmü gereği, vergi tevkifatının uygulanması söz konusudur.<sup>78</sup>

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapan mükellefler, işin devamlılığının sağlanmasına yönelik süreç içerisinde, bu işle ilgili olarak kâr-zarar beyan etmeleri söz konusu olmayacaktır. Ancak her yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmesi zorunludur. Kesin kâr-zarar ilişkisinin belirlenmesi, ancak işin bitimi ile söz konusu olabilecektir. Diğer yandan bu durum, hesap dönemine yönelik beyannamenin ilişkisi ile söz konusu olacaktır. İşin bitme tarihine yönelik olarak yapılan giderler ve elde edilen hasılatlar, giderlerin yapılmasının sağlandığı veya hasılatın elde edilme yılına yönelik kar ya da zarar tespitinin bir ölçüsü olarak gelişme kazanmaktadır.<sup>79</sup>

### **2.2.3. Geçici Kabulden Sonra Gerçekleşen Hakedişlerin Vergilendirilmesi**

Geçici ve kesin kabul usulüne yönelik olarak biten işler, geçici kabul tutanağına bağlı onayın gerçekleştiği günden itibaren oluşan gelirler ve giderler, ilgili dönemin kazancı sayılmaktadırlar. Bu bağlamda, hakedişlerin vergilendirmesi, tutanakların onaylanması ile gelişme kazanan bir süreci kapsamaktadır.<sup>80</sup> İlgili özelgede geçici kabulden sonra meydana gelen bu işle ilgili olarak yapılan hasılat her ne durumda olursa olsun elde edildiği yıla ait kar-zararın tespitinde dikkate alınır ifadesi yer almaktadır.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup>Okan Şakar, a.g.e., 2012. s. 85.

<sup>79</sup>Şule Aydın, *Yıllara Yaygın İnşaat İşleri ve Muhasebeleştirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 21.

<sup>80</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2013. s. 50.

<sup>81</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, "Geçici Kabul Tutanağı Onay Tarihinden Sonra Yapılan Hakediş Ödemesinde Tevkifat Hakkında", 2011, <http://www.gib.gov.tr/node/99047> (Erişim Tarihi 05 Eylül 2017), s. 1.

#### **2.2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Beyanı**

Geçici vergi kavramı ile ifade edilmek istenen temel unsur, gelir veya kurumlar vergisine tabi mükelleflerin, cari vergilendirme dönemi içerisinde, üçer aylık kazançlarına bağlı şekilde yapılan hesaplamalar sonucu ödenen vergi olmasıdır. Geçici vergiye yönelik beyan, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde de verilen bir beyandır. Fakat yalnızca Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirme görmeyen, gelirlerin bulunması halinde bu gelirlerin elde edildiği dönem içerisinde geçici vergi hesaplamalarına bağlı şekilde beyan edilmesi söz konusudur. Vergi kesintisinin meydana gelmesi durumu ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, hakediş bedellerinin bir ölçüsü olarak hem avanslarda hem de hakedişlerde %3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Vergi kesintisinin meydana gelmesi durumu ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında, elde edilen kazançlara bağlı olarak belli sınırları kapsayan bir durumdur.<sup>82</sup>

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerine bağlı gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefleri içerisinde yer alan işletmelerin, diğer faaliyetlerinin meydana gelmemesi durumunda, tacirlerin elde etmekte oldukları bir gelirin oluşmaması durumunun önemli bir sonucu olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi çerçevesince boş olarak geçici vergi beyannamelerini vermek durumundadırlar.<sup>83</sup>

#### **2.2.5. Geçici Kabulden Sonra Gerçekleşen Hakedişlerde Geçici Vergi**

Gelir Vergisi Kanunu'na dayalı olarak, bitim tarihi ile beraber projeye bağlı işlere yönelik olarak yapılan giderler ile elde edilen hasılat, bu giderlerin yapılmasının sağlandığı ya da hasılatın elde edilmesinin sağlandığı yılın kar veya zarar tespitinde dikkate alınması söz konusudur.<sup>84</sup> İşin teslim tarihi ile beraber gerçekleşen hakedişlerden vergi kesintisi durumu söz konusu olmamaktadır.<sup>85</sup>

#### **2.2.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Stopaj Kesintisi**

---

<sup>82</sup>Bülent Sezgin, "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması," *E Yaklaşım Dergisi* c.233 (2012): s. 397.

<sup>83</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2013. s. 51.

<sup>84</sup>Özgür Çatıkkaş, "Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Değerlendirilmesi," *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi* c.37 (2012): s. 71.

<sup>85</sup>Şule Aydın, a.g.e., 2015. s. 24.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinde, taahhüt işlemlerini gerçekleştiren kurum veya kişilerin, gerçekleştirilen işe yönelik olarak işin devam ettiği süre zarfında belirli zaman aralıklarıyla hakediş bedeline bağlı olarak stopaj kesintisi yapılmaktadır. Bu kesintinin amacı, vergilemedeki adaleti sağlamak ve devletin mali anlamda ciddi bir maliyete katlanmasını önlemektir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi işin bittiği yıl hesaplanıp ve yine aynı yıl ödemesi gerçekleştiği için devletin ciddi bir maliyet ile karşı karşıya kalması ile birlikte müteahhitte ciddi vergi yükü altına girmektedir. Bu dengeyi sağlamak için hakediş bedeli üzerinden stopaj kesintisi uygulaması yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 numaralı maddesinde, mükelleflerin vergi kesintisini yapma zorunlulukları ifade edilmektedir. Aynı madde kapsamında, ödenmesi sağlanan hakediş bedelinden %3 oranında kurumlara dayalı spotaj kesintisinin yapılması ifade edilmektedir.<sup>86</sup>

#### **2.2.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi**

Damga vergisi olarak nitelendirilen unsur, kâğıtlar üzerinden alınması sağlanan bir vergi olma özelliği taşımaktadır. Bu bağlamda kanunun ilk maddesinde kâğıt ve kâğıtlar şeklinde bir değerlendirme söz konusu olmuştur. Buna göre kâğıtlar ifadesi ile kavram, dört başlık altında incelenmektedir. Bu başlıklar altında ifade edilen hususlar ise, belli para etme durumlarına yönelik olarak nispi ve diğer durumlar ise maktu vergi içerisinde değerlendirilmiştir.<sup>87</sup>

##### **2.2.7.1. Alınan Hakedişlere Damga Vergisi**

Hakedişlere bağlı olarak gerçekleştirilecek ödemelerde, resmi daireler tarafından ihale gibi işlemlere yönelik binde 9,48 oranında damga vergisi kesintisi uygulaması söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda hakediş ve ödemelerin damga vergisi kapsamında tutulabilmesi amacıyla ödemenin avans ya da kesin ödemeye bağlı olarak gerçekleştirilmesi önemli bir nitelik olmamaktadır.<sup>88</sup>

##### **2.2.7.2. Taşeronlara Ödenen Hakedişlere Damga Vergisi**

---

<sup>86</sup>Şule Aydın, a.g.e., s. 25.

<sup>87</sup>Serdar Akın, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Alınan Hakediş Ödemelerinde Damga Vergisi Kesintisi," *Vergi Sorunları Dergisi* c.273 (2011): s. 152.

<sup>88</sup>Çiğdem Özkaya Yıldırım, a.g.e., 2008. s. 59.

Müteahhitlerin ihale ile almış oldukları işlerde, sözleşmeye bağlı olarak taşeron işletme ile inşaat ve onarım işlerine yönelik işin yaptırılması, Yap-Sat işlemleri kapsamında şekillenme göstermektedir. Bu çerçevede, taşeronlara bağlı olarak işlemlerin yürütülmesi süreci, herhangi bir şekil şartını gerekli kılmamaktadır. Bu nedenle de, hakediş belgesine yönelik herhangi bir belge düzenleme durumları söz konusu olmamakla birlikte damga vergisine de tabi tutulmamaktadırlar.<sup>89</sup>

### **2.2.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi**

Hakediş kavramı, inşaat ve onarım işlemlerine başlanması sürecinde, işin başlama durumundan bitimine kadarki geçen süreç içerisinde, tüm işlemlerin parasal bir çerçevede ölçümünün gerçekleştirilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Hakediş raporları, yapılan iş karşılığında müteahhide ödenmek üzere hesaplanan bedellerin gösterildiği belgeleri ifade eder. Diğer yandan işin belirli bir kısmının gerçekleştirilmesine bağlı süreçte, inşaat ve taahhüt işlerine yönelik olarak Katma Değer Vergisinde, verginin meydana gelmesine etki gösteren olayın vuku bulması söz konusudur. Ancak hakediş belge işlemleri, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmesi sağlanan belgeler arasında olma özelliği taşımamaktadır. Bu nedenle de hakediş belgelerine yönelik onayın sağlandığı tarihten itibaren 7 gün içerisinde fatura kesilmesi durumu söz konusudur. Diğer yandan fatura içerisinde, Katma Değer Vergisi'nin ve diğer kesintilerin de gösterilmesi zorunluluk taşımaktadır.<sup>90</sup>

Yıllara yaygın inşaat işlemlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde taahhüt işlemlerinin hizmet işi olarak değerlendirme görmesi ve bu durumun bir sonucu olarak da KDV oranı %18 olması söz konusudur. Kanun kapsamında kurulan sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere dayalı olarak yapılan ve 150 metre kareden fazla olmayan inşaat taahhüt işlerinde, %1 oranında KDV uygulaması söz konusudur.

#### **2.2.8.1. İnşaat Taahhüt Onarım ve Avanslarda Katma Değer Vergisi**

İnşaat taahhüt işlemleri yıllara yaygın olmasa da inşaat işlerinin yapılmasında KDV uygulaması söz konusudur. Müteahhitlerin işin kısmen ya da tamamen taşeronlara devredilmesine bağlı olarak kendilerine yönelik gerçekleştirilmiş

---

<sup>89</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2013. s. 57.

<sup>90</sup>Erol Demir, "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme," *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi* c.8 (2015): s. 834.

hizmetler için KDV üzerinden 3/10 oranında tevkifat uygulaması yapmaları gerekmektedir.<sup>91</sup> Bu duruma göre ve inşaat işlemlerini yaptıran kişi ve kurumlar aşağıda maddeler halinde sıralanmaktadır;<sup>92</sup>

- Genel ve katma bütçeye sahip olan daireler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Teşvik edilen birlikler,
- Vakıflar tarafından kurulanlar dışında diğer üniversitelerin tamamı,
- Döner sermaye kapsamlı kuruluşlar,
- Kanun kapsamında kurulmuş olan kurum ve kuruluşlar,
- Kamu kurum niteliğine yönelik meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulması sağlanmış olan ya da tüzel kişilik açısından haiz olması sağlanan emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Sermayeler açısından %51 ya da daha fazlasının kamuya ait olduğu işletmeler,
- Özelleştirmeye dayalı olarak kurulması sağlanan kuruluşlar,
- Hisse senetleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına (İMKB) kota edilmesi sağlanmış şirketler.

Avanslarda katma değer vergisi ise, gerçekleştirilmesi sağlanan mal teslim işlemi ya da hizmet ifasına karşılık oluşturmamasından kaynaklı olarak, Katma Değer Vergisi içerisinde değerlendirilmesi söz konusu olmamaktadır. Ancak teslim ve hizmete yönelik işlemlerin, gerçekleşmesinin henüz olmamasının bir sonucu olarak avans bedeli kapsamında fatura ya da benzeri olan ödemelerde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/b maddesine yönelik değerlendirme söz konusudur. Bu madde kapsamında, fatura ya da benzeri belge düzenlemeleri ile verginin doğması söz konusu

---

<sup>91</sup>Yasin Demir, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı", 2010, <https://docplayer.biz.tr/359997-Yillara-yaygin-insaat-ve-onarim-isleri-ile-ozel-insaat-ayrimi-ve-muhasebelestirme-boyutunun-analizinin-ornekli-anlatimi-yasin-demir.html> (Erişim Tarihi 21 Mart 2018), s. 3.

<sup>92</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2013. s. 60.



olduğundan, avans bedeli üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplaması yapılmaktadır.<sup>93</sup>

### **2.2.8.2. Katma Değer Vergisi Tevkifatı**

KDV tevkifatı 117 numaralı KDV Genel Tebliğinde de açıkça ifade edildiği gibi yapım işlerinde de uygulanmaktadır. Yapım işleri kısmi tevkifat kapsamına girmekte ve 3/10 oranında tevkifat kesintisi uygulanmaktadır. Avans ödemelerinin dâhil olmasına bağlı olarak %3 değerinde, vergi kesintisinin yapılması mümkündür. Bu kesintinin gerçekleştirilmesi sırasında, avans ödemeleri de dikkate alınmaktadır.<sup>94</sup>

Sözleşmenin yapılması sırasında, yıl içerisinde tamamlanması öngörülen işlerde, bazı durumlardan dolayı aksamalar meydana gelebilir. Bu duruma bağlı olarak yeni sözleşmenin yapılması ya da sözleşmede değişikliğin yapılması veya işin yıllara yaygın bir pozisyon kazanması durumunda, belirlenen tarihten itibaren olan dönem içinde yapılan hakediş ödemelerinde vergi kesintisi yapılmaktadır. Geçici kabul ile beraber kesin kabul işlemlerinin yapılması aşamasında alınan hakedişler, ilgili yıl içerisinde kar veya zarar tespitinde dikkate alınmaktadır. Ancak gelir vergisi tevkifatı kapsamında değerlendirilmemektedirler. Kesilen bu vergiler yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi çerçevesinde hesaplanan ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Mükellefe iade edilmesi gereken vergi tutarının doğması durumunda ise bu tutar, mükellefin isteği doğrultusunda diğer vergi borçlarına mahsup edilmektedir. Mükellefin herhangi bir borcunun olmaması halinde ise, nakden para iadesinin yapılması söz konusudur.<sup>95</sup>

## **2.3. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi**

### **2.3.1. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde İşe Başlama**

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde sözleşme yapıldıktan sonra fiili olarak işe başlama ve bitiş tarihleri belirlenmektedir. Bu tarihler inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi açısından önem arz etmektedir.

---

<sup>93</sup>İslam Çankaya, *İnşaat Muhasebesi*. (Ankara: Baran Ofset Yayıncılık, 2003) s. 46.

<sup>94</sup>Şule Aydın, a.g.e., 2015. s. 28-29.

<sup>95</sup>İslam Çankaya, a.g.e., 2003. s. 46.

### 2.3.1.1. Geçici ve Kesin Teminat

Ülkemizde çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından açılmış ihalelere katılacak yapı işletmelerinin, 4734 sayılı yasanın 33. maddesine uygun olarak teklif verdikleri fiyatın %3'ünü geçici teminat şeklinde yatırmaları gerekmektedir. Teminat kapsamında yatırılan ilgili meblağ ihale alınmadığında iadesi yapılabilmektedir. Söz konusu meblağ ihale kazanıldığında kesin teminata çevrilebilir. Kesin teminat ise işe ait sözleşmeye uygun olacak şekilde düzenlenip tesliminin yapılmasında iadesi gerçekleştirilebilmektedir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde teminat şeklinde üçüncü şahıslara ödenen meblağların bir yıl ya da bir hesap devresinde iadesi söz konusu olduğunda 126 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabında izlemesi yapılır. Geçici teminatlar ihale sonuca ulaşıncaya kadar verilmiş olduğu için 126 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabında izlenmektedir. Kesin teminatların ise iş bitiminde iadesi yapılacağından, 226 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabında izlenmektedir. Bu bağlamda geçici ve kesin teminatlara ilişkin olarak geliştirilen örnekler aşağıda gösterilmiştir;<sup>96</sup>

**Örnek:** Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan Akyılmaz İnşaat A.Ş. 12.07.2018 tarihinde Sağlık Bakanlığı' nın açmış olduğu hastane inşaatı ihalesine katılmış ve 459.000,00 TL teklif edilmiştir. %3 geçici teminatı nakit olarak yatırmıştır. 25.08.2017 tarihinde ihale sonuçlanmış işletme ihaleyi 540.000,00 TL ihale bedeli ile üstlenmiştir. İşletme geçici teminatı geri almış yerine kesin teminat olarak İş Bankası' ndan aldığı teminat mektubunu kesin teminat olarak vermiştir. Teminat mektubu komisyonu olarak bankaya 325,00 TL komisyon nakit olarak ödenmiştir.

Geçici Teminat =  $459.000 \times 3/100$

**Geçici Teminat = 15.300 TL**

Kesin Teminat =  $540.000 \times 6/100$

**Kesin Teminat = 32.400 TL**

<b>100 KASA</b>	<b>15.300,00</b>	
<b>126 VER. DEPOZ. VE TEMİNATLAR</b>		<b>15.300,00</b>
Verilen Geçici Teminatın Geri Alınması		

<sup>96</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 323.

<b>910 TEM. MEK. BORÇLU HS.</b>	<b>32.400,00</b>	
<b>911 TEM. MEK. ALACAKLI HS.</b>		<b>32.400,00</b>
Kesin Teminat Ödemesi		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>325,00</b>	
<b>100 KASA</b>		<b>325,00</b>
Teminat Mektubu Komisyon Bedeli		

### 2.3.1.2. İnşaat Sözleşmesi Yapılması

Taahhüt biçiminde gerçekleştirilen inşaat işlerinin sözleşmeye dayalı bir şekilde yapılmasından dolayı görünürde bir inşaat yapım sözleşmesinin mevcudiyeti gerekmektedir. İşbu sözleşmeler, tarafların aralarında yazılı ve sözlü olarak düzenlenecek bir sözleşme olabilir. Ancak ileride doğabilecek uyuşmazlıkların sağlıklı şekilde çözülebilmesi amacıyla çoğunlukla onaylanmış yazılı sözleşmeler kullanılmaktadır. Bu sözleşmenin noter nezdinde gerçekleştirilmesi halinde, sözleşmeye ait giderler, taahhüdü veren işletme tarafından üstlenilmektedir. Yapılmış olan sözleşmeye ait giderler, direkt olarak bir inşaatın yapımı kapsamında olduğundan dolayı, söz konusu inşaatın maliyetini meydana getiren öğelerdendir. Bu nedenle 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilmektedir.<sup>97</sup> İnşaat sözleşmesine yönelik olarak yapılan geliştirilen örnek aşağıda belirtilmiştir.<sup>98</sup>

**Örnek:** Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan Aktaş İnşaat A.Ş. 10.04.2017 tarihinde Sağlık Bakanlığı' nın açmış olduğu hastane inşaatı ihalesine katılmış 12.04.2017 tarihinde ihale sonuçlanmış işletme ihaleyi 4.000.000,00 TL ihale bedeli ile üstlenmiştir. Noterde sözleşme imzalanmış ve 28.500,00 TL sözleşme gideri + 1.500,00 TL KDV notere peşin ödenmiştir. Ayrıca ihale bedelinin binde 5,69' unu oluşturan 22.760,00 TL tutarındaki damga vergisi Sağlık Bakanlığı' na ödenmiştir.

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>51.260,00</b>	
740 10 Hastane inşaatı		
740 10 01 Noter Giderleri	28.500,00	

<sup>97</sup>Esra Ayşe Gümüş, a.g.e., 2015. s. 86.

<sup>98</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 326.

740 10 02 Damga Vergisi	22.760,00		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>		<b>1.500,00</b>	
	<b>100 KASA</b>		<b>52.760,00</b>
İhale İnşaatı Sözleşme Giderleri			

### 2.3.1.3. İnşaat Şantiyesi Elektrik Su Depozitosu, Şantiye Giderleri

Bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden söz konusu yapı işleri faaliyetinde inşaat sahasında üretim yapılabilmesi amacıyla ilk olarak inşaat üretiminde kullanılmak üzere su ve elektrik bağlantılarının hazır hale getirilmesi gerekir. Şayet depozito ödemesini gerektiren hallerde, depozitoların ilk ödendiklerinde uzun süreli olmaları sebebiyle 226 kod numarasıyla tanımlanmış Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında izlemeleri yapılır. İlgili yapım faaliyetinin bitimine bir yıl kala kısa süreli inşaat vasfına dönüşmesi sebebiyle söz konusu hesaptan 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına aktarım yapılmaktadır.

**Örnek:** Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan Öztopçular İnşaat Ltd. Şti 13.07.2017 tarihinde hizmet binası inşaatının faaliyeti için 3.250,00 TL su depozitosu ve 1.550,00 TL elektrik depozitosunu nakit olarak ödemiştir.

<b>226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR</b>	<b>4.800,00</b>	
226 01 Su Depozitosu	3.250,00	
226 02 Elektrik Depozitosu	1.550,00	
	<b>100 KASA</b>	<b>4.800,00</b>
Hizmet Binası İnşaatı Elektrik ve Su depozito Ödemesi		

Şantiye yapıları; kuruldukları mahalde inşaatta çalışan personellerin kalacak yerlerini temin etme maksadıyla oluşturulmuş alanlardır. Tatbik safhasında şantiye yapıları geçici prefabrik konutlar ya da baraka tipi yapılar olabileceği gibi uzun dönemli kullanıma müsait şantiye yapıları biçiminde de yapılabilmektedirler.<sup>99</sup> Geçici ya da kalıcı olsun, şantiye yapıları maddi duran varlık vasfındaki mevcudiyetlerdir. Bahse konu bu varlıkların tek seferde mi gider olarak gösterileceği yoksa aktif hale

<sup>99</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 330.

dönüştürölüp amortisman vasıtasıyla mı gider olarak gösterileceği hususunda tereddütler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmış 333 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, faydalı ömür esasına dayalı düzenlenerek belirlenmiş ve 01.01.2004 yılı itibariyle geçerli olması kararlaştırılmış yeni amortisman oranlarının bulunduğu dökümün ilgili kısmında (1.1.4); baraka gibi kalıcı olmayan konutlar ile prefabrik yapılar ve şantiye yapılarının faydalı ömürleri 10 yıl olarak belirtilmiş olup bu husus dikkate alındığında %10 oranında amortisman tabi tutulmaları gereği ifade edilmiştir.<sup>100</sup>

Belirli bir yapının inşası amacıyla oluşturulmuş ve söz konusu yapının inşa süresi ile kısıtlı kullanıma sahip kalıcı olmayan konut biçiminde düzenlenmiş şantiye yapılarının tek seferde gider gösterilmesi gereği hususunda yargı mercileri ile Maliye Bakanlığı'nın beyanları eş değerdir. Bundan dolayı yalnızca belirli bir inşaat için geçici olacak şekilde oluşturulmuş ilgili varlıklara ilişkin giderler direkt olarak inşaat maliyetleri dahilinde bulundurulacak biçimde 740 kod numarasıyla belirlenmiş Hizmet Üretim Maliyeti hesabına aktarılır. Yerleşik şekilde yapılmış ve yapının bitimi sonrasında da kullanılmaya devam eden şantiye yapıları ise inşa süresi boyunca 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenmekte, şantiye yapısının inşası bittiğinde 252 Binalar hesabına aktarılır ve yıllar itibariyle amortisman bağlanır.<sup>101</sup>

### **2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Maliyet**

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde meydana gelen ve sözleşmeye konu olan işle ilgili olarak yapılan masraflar maliyet olarak ifade edilmektedir.

#### **2.3.2.1. Maliyet Kavramı**

Yapım işletmesinin, dönem içinde gerçekleştirdiği, bitmemiş bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işleri faaliyetinde meydana gelen maliyetler, söz konusu faaliyetlere ilişkin olacak şekilde tanımlanmış maliyet hesaplarında takip edilir.<sup>102</sup>

---

<sup>100</sup>Şule Aydın, a.g.e., 2015. s. 37.

<sup>101</sup>Semih Akça, *Yıllara Yaygın İnşaat ve İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları 11 Açısından Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s. 39.

<sup>102</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 333.

Sipariş maliyet sistemi, işletmelerde üretimi yapılan mamul veya siparişe yönelik her bir maliyet birimini farklı olacak şekilde tanımlayan ve mamul ya da siparişin maliyetinin hususi olacak şekilde hesaplanmasına imkân veren bir sistemdir. Bu sistem yalnızca mal üreten işletmeler için değil, hizmet üreten işletmeler için de kullanılabilir. Sipariş maliyet sistemini kullanabilecek işletme türlerine, gemi ve uçak yapım işletmeleri, inşaat işletmeleri, dökümhaneler, mobilya üreticileri, lokomotif ve makine üretim işletmeleri örnek olarak verilebilir.<sup>103</sup>

Yapı işleri taahhüt işletmeleri tarafından üstlenilmiş her projenin maliyetlerinin ayrı ayrı olacak şekilde izlenmesi gerekmektedir. Bu gereklilik sebebiyle yapılan iş, sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla kullanılan sistemin de Sipariş Maliyet Sistemi olması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri çerçevesinde yer alan maliyet yöntemlerinin belirlenmesi, mevcut uygulama (TDMS) ile TFRS arasında herhangi bir farklılık oluşturmamaktadır. Bu farklılık yalnızca maliyetlerin muhasebeleştirilmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır.<sup>104</sup>

Bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işleri faaliyetinde kullanılacak maliyet hesapları, tekdüzen hesap planında 170 ile 177 kod numaraları arasında bulunan maliyet hesaplarında izlenmektedir. Belirtilen bu hesaplar işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlerin düzenlendiği hesaplardır. Bahse konu hesaplar proje bazlı takip edilmek suretiyle kullanılmaktadır.<sup>105</sup>

### **2.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Maliyet Hesapları ve İşleyişi**

Bahse konu olan maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanmış şekil ve niteliğe taşınması amacıyla oluşan giderlerin bir araya getirildiği ve maliyet unsurlarına dönüşümünün yapıldığı hesaplardır.<sup>106</sup>

---

<sup>103</sup>Süleyman Yükçü, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. (İzmir: Altın Nokta Yayınları, 2011) s. 246-247.

<sup>104</sup>Hayrettin Usul, *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. (Ankara: Detay Yayıncılık, 2012) s. 27.

<sup>105</sup>Kazım Yılmaz, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik*. (Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2007) s. 335.

<sup>106</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 333-334.

Uygulamaya esneklik getirilmesi amacıyla tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet hesapları 7A ve 7B seçenekleri altında iki kategoride düzenlenmiştir. Esas defterlerde giderlerin fonksiyon esasına dayalı izlenmesi işlemi 7A hesapları içerisinde yer almaktadır. Bu yöntemle giderler oluştukları anda (eş zamanlı kayıt usulünün önerdiği şekliyle) fonksiyon esasına bağlı olarak ilgili büyük defter hesaplarına kaydedilirken, yardımcı defterlerde de çeşit esasına dayalı ve ilgili gider yerlerine uygun olarak takip edilmektedir. 7B seçeneğinde ise giderler maliyet dönemi süresince çeşit esasına dayalı olarak büyük defterde izlenmektedir. Bu grupta giderler gider dağıtım tablosu yoluyla fonksiyonlarına çevrilerek ait olduğu gider noktalarına, mamul ve hizmet maliyetlerine ya da sonuç hesaplarına aktarımı yapılmaktadır. 7A grubundaki yıllara yaygın inşaat faaliyeti kapsamındaki maliyet hesapları aşağıdaki şekilde sınıflanmıştır:<sup>107</sup>

### **Maliyet Hesap Grupları**

#### **740. Hizmet Üretim Maliyeti**

740. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı

#### **750. Araştırma Geliştirme Giderleri**

750. Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabı

751. Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

752. Araştırma Geliştirme Giderleri Farkları Hesabı

#### **760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri**

760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı

761. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

762. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Farkları Hesabı

#### **770. Genel Yönetim Giderleri**

770. Genel Yönetim Giderleri Hesabı

771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

772. Genel Yönetim Giderleri Farkları Hesabı

---

<sup>107</sup>İslam Çankaya, a.g.e., 2003. s. 168.

## **780.Finansman Giderleri**

- 780.Finansman Giderleri Hesabı
- 781.Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
- 782.Finansman Giderleri Farkları Hesabı

7B opsiyonunda, 79 numaralı bölümde bulunan maliyet hesap kodları kullanılmaktadır.

## **790. Gider Çeşitleri**

- 790. İlk Madde Malzeme Giderleri
- 791. İşçi Ücret ve Giderleri
- 792. Memur Ücret ve Giderleri
- 793. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794. Çeşitli Giderler
- 795. Vergi, Resim ve Harçlar
- 796. Amortisman ve Tükenme Payları
- 797. Finansman Giderleri

Yapı işletmesinin üstlenmiş olduğu bahse konu iş ve işlemler kapsamında oluşan giderler, 741 numaralı Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden ilgili iş ve işlemler kapsamındaki müşterek gider payları 751, 761, 771, ve 781 numaralı yansıtma hesaplarının ilgili hesaplara borç kaydı olacak şekilde aktarılır. Söz konusu hesaplarda oluşan maliyetin, geçici kabul gerçekleştiğinde bir diğer ifadeyle inşaat bitiminde 622 no' lu Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devri yapılır. Yıl içinde devam eden işlere ait maliyetler ve hasılatlar bilanço hesaplarında (170-177, 350-358 no' lu hesaplar) takip edilir. Bu şekilde, dönem içerisinde tamamlanmamış inşaatlara ilişkin maliyetler, işletmenin varlıkları arasında bulunur. İşin bitim yılında, bahse konu hesapta meydana gelen maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına nakledilerek kapatma işlemi yapılmış olur.<sup>108</sup>

Bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işlerinin maliyetleri dönen varlık, bu kapsamdaki hakedişleri ise kısa dönem borç şeklinde muhasebeleştirilir ve

---

<sup>108</sup>Şule Aydın, a.g.e., 2015. s. 41.



faaliyet tamamlanıncaya kadar söz konusu hesapta yer alır. Bu bağlamda, yapılan işin maliyeti ve bu iş kapsamında hazırlanan hakedişler bilançoda bulunmaktadır. İşverenin mal varlığı arasında yer alması gereken, yapılan işin üretiminde tüketilmiş unsurlar, yapı işletmesinin mevcudiyeti şeklinde görünmekte ve bilançoda stok biçiminde yer almaktadır. Yapılan işin karşılığında hazırlanan hakedişler, inşaat işletmesine ait bilançoda kısa vadeli borç halinde gözükmektedir. Söz konusu borç, yapı işletmesine ait borç statüsünde olmayıp, işveren üzerine dahil edilecek bir borçtur. Bundan dolayı, yapı taahhüt işletmesinin ne bu şekilde bir mevcudiyeti ne de borç ilişkisi bulunmaktadır. Ortaya konan işin nicelik ve ederine bağlı olarak kar ve zarar işlemleri yapıp gelir tablosunda gösterilse, dönem içerisinde yapılan faaliyetin neticesi sonuç hesaplarına aksettirilmiş olacaktır.<sup>109</sup>

### **2.3.2.3. Hizmet Üretim Maliyeti Olarak İlk Madde Malzeme Giderleri**

İnşaat işlerinin içinde gider olarak en büyük paya sahip olan gider çeşidi ilk madde ve malzeme giderleridir. İlk madde ve malzeme giderleri başlıca çimento, tuğla, demir vb. gibi direkt inşaatla kullanılan malzemeler olarak sayılabilir.

#### **2.3.2.3.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Niteliği**

İlk madde ve malzeme giderleri, işletmede üretilmiş mamul için tüketilen her çeşit malzemeyi içermektedir. Direkt ve endirekt biçiminde ayrı ayrı olarak değerlendirilen bu giderler; ilk madde, yardımcı malzeme ve işletme malzemelerinden meydana gelmektedir. İlk madde, mamulün temelini oluşturan ve mamule şekil veren maddelerdir. Yardımcı malzeme ise, ilk madde kadar malî ehemmiyeti olmayıp, yine mamule şekil veren materyallerdir. İşletme malzemesi ise, üretimi yapılan mamulün içeriğine sokulmayan materyallerdir.<sup>110</sup>

#### **2.3.2.3.2. İlk Madde ve Malzeme Alımı ve Alış Maliyeti**

---

<sup>109</sup>Kazım Yılmaz, a.g.e., 2007. s. 335.

<sup>110</sup>Semih Akça, a.g.e., 2016. s. 36.

İlk madde ve malzemeler, inşaat işinde kullanılmak amacıyla temin edilen çimento, kum, çakıl, tuğla, demir, fayans gibi ilk maddelerle, elektrik, su, kalorifer tesisatı gibi yardımcı malzemelerden ve akaryakıt, yedek parçalar, ambalaj malzemesi ve diğer materyallerin takibinin yapıldığı hesaptır. İnşaat işletmelerinde kullanılan ilk madde ve malzemeler tür ve nicelik bakımından yüksek miktarlarda bulunduğundan, bu hesabın alt hesaplarının takibinin ne şekilde yapılacağı mühim bir husustur. Böyle bir kategorizasyon yöntemi özellikle stok kontrolü bakımından oldukça yararlıdır. Bu şekilde işletme elinde tutması gereken stok miktarını kolaylıkla takip edebildiği gibi, gereken durumlarda ve gerekli miktarlarda stok siparişi verebilmesine de olanak tanınmış olacaktır.<sup>111</sup> İlk madde ve malzemeler, satın alınmaları hâlinde veya üretimi yapılıyor ise üretim maliyet bedelleri ile 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'nın borcuna kayıt edilir. Üretime yollandığında, tüketimi yapıldığında, satıldığında ya da devredildiğinde de 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nın borcuna kaydedilir. İşletmenin kayıt politikasına uygun şekilde alt hesaplarda izlemesi gerçekleştirilir.<sup>112</sup> İfade edilen unsur örnek yardımı ile aşağıdaki şekilde belirtilebilmektedir.<sup>113</sup>

**Örnek:** Ayyıldızlar inşaat işletmesinin hem genel malzeme ambarı hem de şantiye ambarı bulunmaktadır. 60.000,00 TL' lik çimentoyu + %18 KDV ödeyerek peşin olarak satın almıştır. Satın alınan çimentolardan 35.000,00 TL' lik kısmı genel malzeme ambarında 25.000,00 TL' lik kısmı ise hastane inşaatı şantiye ambarında depolanmıştır.

<b>150 İLK MADDE MALZEME HS.</b>	<b>60.000,00</b>	
150 01 Genel Depo 35.000,00		
150 01 01 Çimento 35.000,00		
150 02 Hastane İnşaatı Deposu 25.000,00		
150 02 01 Çimento 25.000,00		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>10.800,00</b>	
<b>100 KASA</b>		<b>70.800,00</b>
Çimento Alımı		

<sup>111</sup>Kazım Yılmaz, a.g.e., 2007. s. 318.

<sup>112</sup>Süleyman Yükçü, a.g.e., 2011. s. 135.

<sup>113</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 364.

### 2.3.2.3.3. Hizmet Üretiminde Kullanılan İlk Madde ve Malzeme Maliyetinin Hesaplanması

İlk madde ve malzeme üretimde kullanılması hâlinde maliyet giderine dönüşmesi sebebiyle inşaat maliyetine eklenir. İlk madde ve malzemeler kullanıldığında 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına alacak olarak kaydedilir. İlk madde ve malzemeler direkt olarak inşaat üretiminde kullanıldığında ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borcuna, ilgili hesapların alacağına kaydedilir.

### 2.3.2.3.4. İlk Madde ve Malzemenin Doğrudan Yüklenmesi

Satın alınan malzemelerin doğrudan doğruya kullanılacakları inşaat sahasına tesliminin yapılmasıdır.<sup>114</sup> Bu duruma yönelik olarak geliştirilen örnek aşağıda ifade edildiği üzeredir.<sup>115</sup>

**Örnek:** Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan Baksan İnşaat A.Ş. 25.09.2017 tarihinde 1.250,00 TL değerinde Tuğla + 225,00 TL KDV ödenerek peşin olarak alınmış, acil ihtiyaç nedeniyle hemen belediye binası inşaatında kullanılmıştır. Ayrıca bu tuğlanın şantiyeye nakli için 75,00 TL + 13,50 TL KDV nakliye bedeli de nakit olarak ödenmiştir.

$$\begin{aligned} \text{Tuğla Alış Bedeli} &= \text{Alış Fatura Bedeli} + \text{Nakliye Gideri} \\ &= 1.250,00 + 75,00 = 1.325,00 \end{aligned}$$

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>1.325,00</b>	
740 01 Belediye Binası İnşaatı 1.325,00		
740 01 01 Tuğla 1.325,00		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>238,50</b>	
<b>100 KASA</b>		<b>1.563,50</b>
Belediye Binası İnşaatında Kullanılan Tuğla		

<sup>114</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 366.

<sup>115</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., s. 384.

### 2.3.2.3.5. İlk Madde ve Malzeme İadeleri

İlk madde ve malzeme iadesi üretimden depoya olabileceği gibi farklı sebeplerle (hasarlı ya da istenen kaliteyi taşıyan özellikleri barındırmaması gibi) satıcıya da yapılabilmektedir. İade işlemlerine yönelik olarak geliştirilen hesaplama örneği aşağıda belirtildiği üzeredir.

**Örnek:** Karyapı inşaat işletmesi satıcı Göktuğ A.Ş.’ den 1.800,00 TL tuğla satın almış ve depoya yerleştirmiştir. Daha sonra yapılan kontrollerde tuğlaların 400,00 TL’ lik kısmının istenilen nitelikte olmadığı belirlenmiştir. Satıcı Göktuğ A.Ş. adına iade faturası düzenlenmiş, KDV’ si de hesaplanarak, fatura tutarı satıcı Göktuğ A.Ş.’ nin hesabından mahsup edilmiştir.

<b>320 SATICILAR</b>	<b>501,50</b>	
<b>150 İLK MADDE MALZEME HS.</b>		<b>425,00</b>
150 02 Tuğla 425,00		
<b>391 HESAPLANAN KDV</b>		<b>76,50</b>
İade Edilen Tuğla		

### 2.3.2.3.6. Hizmet Üretiminde Kullanılmayan İlk Madde ve Malzemelerin Satışı

Söz konusu yapı işletmelerinin hammadde malzemeleri kapsamında gereken miktarda alım gerçekleştirilememesi sebebiyle zaman zaman stoklarında ihtiyaç fazlası ilk madde ve malzeme bulunabilir. Bunun gibi hallerde de ihtiyaç fazlası malzemelerin satışını yapabilirler. İhtiyaç fazlası hammaddelerin satışı halinde söz konusu satış işlemlerinden elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’nci maddesi nezdinde değerlendirmeye tabi tutulmayıp, işbu satışlardan elde edilen gelir, ilgili yılın geliri olacak şekilde beyanı yapılır.<sup>116</sup>

<sup>116</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 393.

### 2.3.2.3.7. İlk Madde ve Malzemelerin Zayi Olması ve Çalınması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde, salt ticari gelirin belirlenmesinde, hasıllardan düşülecek giderler sekiz bent şeklinde sayılarak, ilgili bentler çerçevesinde, ticari işletmede herhangi bir şekilde oluşan eksikliklerin gider şeklinde kaydedileceği konusu bulunmamaktadır. Bu sebeple, inşaatta çalınan malzeme değerlerinin, vergi matrahının belirlenmesinde gider veyahut gider biçiminde düşürülmesi de olası değildir. İlgili husus, kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yönünden de farksızdır. İşe yaramayan malzemelerin ise, "takdir komisyonu" hükümleri istikametinde indirim hususu yapılması muhtemeldir. İşe yaramayan malzemenin, takdir komisyonu tarafından kabul edilmeyen bölümü, düzenlenmiş vergi mevzuatı yönünden "kabul edilmeyen gider" şeklinde muameleye tabi olacaktır. Zayi olmaya yönelik ifade geliştirildiğinde aşağıdaki örnek belirtilebilmektedir.<sup>117</sup>

**Örnek:** Özkaya inşaat işletmesinin depolarında yer alan ilk madde ve malzemelerinden 14.500,00 TL maliyetli demir 27.09.2017 tarihinde çalındığı tespit edilmiştir.

<b>689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR</b> 689 04 Çalınan İlk Madde ve Malzemeler 14.500,00  <b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b> 150 01 Çimento 14.500,00  Çalınan Malzeme	<b>14.500,00</b>	<b>14.500,00</b>
<b>977 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİD. HS.</b> 977 05 Çalınan İlk Madde ve Malzemeler 14.500,00  <b>978 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER KARŞILIĞI HS.</b>  Çalınan Malzeme Karşılığı	<b>14.500,00</b>	<b>14.500,00</b>

<sup>117</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., s. 395.

### **2.3.2.3.8. İlk Madde ve Malzemeler İçin Sigorta Tazminatı Alınması**

Yapı işletmelerinin çalışma kapsamı olan inşaat ve taahhüt faaliyetlerinin sürdürülmesi esnasında inşaat faaliyeti haricindeki işlemler sonucunda tazminat alınabilir. Söz konusu tazminatlar ilgili dönemin geliri biçiminde hesaba katılarak meydana geldiği dönemin geliri şeklinde vergilendirilmesi gerekir.

### **2.3.2.3.9. İlk Madde ve Malzemede Fire**

Fire, üretim aşamasında ilk madde ve malzemeleri farklı faktörlerin etkisiyle buharlaşma, çekme, çürüme, bozulma ve kırılma gibi sonuçlarla karşılaşılarak kullanılamaz hale gelmesidir. Fireler üretim maliyeti üzerinde etki eder. Elde olmayan sebeplerle fire meydana gelmesi yasal fire olarak değerlendirilir ve yasal fireler üretim maliyeti kapsamına alınır. Böyle bir hususta, 150 no'lu hesap alacaklandırılırken, 740 no'lu hesap borçlandırılır. Dalgınlık ve önem göstermeme neticesinde meydana gelen fireler yasal olmayan fireler olarak tanımlanır. Bu tür fireler üretim maliyeti kapsamında değerlendirilmezler. Bahsedilen firelerde 150 no'lu hesabın alacağına karşılık 689 no'lu hesabın borcuna kayıt işlemi gerçekleştirilir.<sup>118</sup>

### **2.3.2.3.10. İlk Madde ve Malzeme Noksanlıkları veya Fazlalıkları**

İnşaat süreci üretiminde kullanılan ancak başka işlerde de kullanılabilecek olan inşaat malzeme ve kalıntıları emsal bedeli ile tamamlanan inşaat giderinden düşülerek diğer inşaatın giderine veya stok hesaplarına yönlendirilmelidir. İnşaat kalıntılarının satışı durumunda kazanılan gelir 649 no'lu Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabına yönlendirilmeli; kalıntıların maliyet bedelinin net biçimde hesaplanmadığı hallerde, maliyet bedeli ilişkin olduğu inşaat maliyetinden çıkarılmamalıdır. Kullanılmadan satılması icap eden malzemeler ilişkin olduğu inşaat maliyetinden çıkarılarak 153 Ticari Mallar veya 157 Diğer Stoklar hesabına yönlendirilmelidir. İlk madde ve malzeme noksanlıklarına ya da fazlalıklarına yönelik belirtilen ifadelerin örnek üzerinde açıklaması aşağıda belirtilmektedir.<sup>119</sup>

**Örnek:** Özyılmazlar İnşaat Ltd. Şti. yaptığı malzeme sayımında, toplam değeri 1.525,00 TL olan 1 kg demirin eksik olduğunu tespit etmiştir.

<sup>118</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2013. s. 104-105.

<sup>119</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 400-401.

<b>197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI</b> 197 01 İlk Madde Malzeme Noksanları 1.525,00	<b>1.525,00</b>	
<b>150 İLK MADDE MALZEME HS.</b> 150 03 Demir 1.525,00		<b>1.525,00</b>
İlk Madde Malzeme Noksanlığı		

#### 2.3.2.4. Hizmet Üretim Maliyeti Unsuru Olarak İşçilik Giderleri

Bir işletmede mamul ya da hizmet üretimi amacıyla görevli bütün çalışanların iş gücünün bedeli olarak ödenen ücretlerin tümü işçilik gideri olarak adlandırılmaktadır. İşçilik giderleri direkt ve endirekt işçilik giderleri olarak 2 kategoriye ayrılmaktadır.<sup>120</sup> İnşaat faaliyetlerindeki işçilikler, ilk madde ve malzeme giderlerine nazaran daha azdır. Uygulamada çoğunlukla taşeronlara iş verilmesi ve inşaat için kullanılan girdilerin maliyetinin yüksek oluşu söz konusu hususun ana nedeni olarak görülmektedir.<sup>121</sup>

##### 2.3.2.4.1. İşçilik Giderlerinin Niteliği ve Sınıflandırılması

Bir inşaat işi için şantiyede çalışan işçilerin maliyetleri doğrudan işçilik maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Bu giderlerin açıklanması aşağıda ifade edildiği üzeredir;<sup>122</sup>

- **Direkt İşçilik Giderleri:** Bir işletmeye ait ana faaliyet konusunu meydana getiren ürün ya da hizmetin üretiminin yapılabilmesi için doğrudan harcanan saatlere yönelik olarak işçilere ödenen ücretlere direkt işçilik gideri adı verilmektedir. Oluşturma amacıyla harcanan ve üretime direkt olarak eklenebilen işçiliktir. Mevzu bahis olan bu işçiliklere ödenen ücretlerin karşılığı, beden gücü ya da makine kullanmanın beraberinde otomatik bir makineyi yönetebilmek biçiminde de olabilmektedir.

<sup>120</sup>Salih Özel, *Maliyet Muhasebesi*. (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010) s. 117.

<sup>121</sup>Semih Akça, a.g.e., 2016. s. 47.

<sup>122</sup>Hasan Abdioğlu, *Maliyet Muhasebesi*. (Bursa: Dora Yayınları, 2012) s. 184-185.

- **Endirekt İşçilik Giderleri:** Üretilen mamul veya hizmetler ile dolaylı ilişki kurulabilen ve ürüne doğrudan yüklenemeyen işçilik giderleridir. Taşıma ve temizlik gibi işlerle meşgul işçilere ödenen ücretlere endirekt işçilik adı verilmektedir. Endirekt işçilik giderleri yardımcı işçilik ve yönetici işçilikleri biçiminde bölümlere ayrılmıştır. İnşaat faaliyetlerinde endirekt işçilikler, inşaatın yapımına dolaylı olarak hizmet ve katkıda bulunan işçilere ödenen ücretlerden meydana gelmektedir.

#### **2.3.2.4.2. İşçilik Giderlerinin Saptanması ve Hizmet Üretim Maliyetine Yüklenmesi**

İşçilik gideri genel anlamda mal ya da hizmet üretiminde aktif olarak kullanılan veya üretime katkısı bulunan kişilerin beden gücünün yani emeğinin mali miktarıdır. Bu emeğin karşılığı olan paranın da işçilere tam olarak ödenmesi gerekmektedir. Günümüzde en tehlikeli çalışma alanları olan inşaatlarda çalışan işçilerin de, inşaatın yapımında dolaylı ya da direkt olarak katkıları yer almaktadır.<sup>123</sup>

İlgili çerçeve içerisinde, bu işçilerin ücret hakları yasalar ile korunup gözetilmekte, ücretlerin eksiksiz ödenmesi amacıyla da birtakım çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Bahse konu çalışmalardan en önemli olanı işveren inşaat sahiplerinin işçi ücretlerini alt seviyede göstererek hem maliyeti düşürme hem de vergiden kaçınma beklentilerinin önlenmesi amacıyla yürütülen asgari işçilik uygulamasıdır. Asgari işçilik uygulaması, inşaat faaliyetinde yer alan işçilik giderleriyle doğrudan ilgili olan bir uygulamadır. İş sahibi şahıs ya da firmalar, maliyeti azaltmak amacıyla, işçi çıkarma, asgari ücretin altında işçi çalıştırma ve işçilerin sigortalarını yapmama gibi negatif etkili yollara başvurmaktadırlar. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun (SGK) 1964 yılında faaliyete geçirdiği ölçümleme uygulaması ile sigortasız işçi çalıştırma ve asgari ücretten az ücretle işçi çalıştırılmasını engellemeyi amaçlamıştır. 1978 yılına değin yürürlükte olan söz konusu uygulama 1987 yılına dek asgari işçilik uygulaması şeklinde uygulandı. 1987 yılının akabinde 1994 yılına değin ilgili uygulamanın kullanımı durduruldu. SGK'ya bildirilen sigorta primlerindeki düşüş nedeniyle 1994 yılı itibariyle asgari işçilik uygulaması yeniden

---

<sup>123</sup>Semih Akça, a.g.e., 2016. s. 137.



yürürlüğe sokuldu. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe girerek kanun hükümleri içerisinde asgari işçilik uygulaması yer bulmuştur. Söz konusu kanun günümüzde de yürürlükte bulunmaktadır.<sup>124</sup>

### **2.3.2.5. Hizmet Üretim Maliyeti Unsuru Olarak Taşeron Giderleri**

İnşaat sektörü uzmanlık gerektiren birçok bilgiyi içinde barındıran bir sektördür. Bu sebeple işletmeler uzman olmadıkları bazı işlerde veya kendi tercihleri sonucu taşeron firmalar ile çalışabilmektedirler. Böylece taşeron firmalara yapılan iş karşılığında belli ödemeler yapılmaktadır.

#### **2.3.2.5.1. Taşeron Giderlerinin Niteliği**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yürüten taahhüt işletmeleri, inşaatın ileri teknoloji, uzmanlık gerektiren ve yüksek maliyetli makineler ile yapılması gereken kısımlarını taşeronlara yaptırabilmektedirler. Taşeronlara yaptırılan işler sonucunda oluşan giderler inşaat maliyetlerine direkt olarak eklenen maliyet unsuru biçiminde değerlendirilmektedir. Taşeronluk kavramı, asıl işin bir kısmının yapımının üstlenilmesidir. Söz konusu sistemin seçilmesinin ana sebebi ise, işçilik maliyetlerinin azaltılması ve bu sayede rekabet şansına olanak tanınmasıdır. Taşeronluk sistemi hem uzmanlık ve ustalık gerektiren işlerin gerçekleştirilmesinde büyük kolaylıklar yaratmakta hem de üretim maliyetlerinin düşürülmesinde önemli etkiler sağlamaktadır. Beraberinde taşeronluk sisteminin esnek bir çalışma şekline haiz olması, söz konusu sistemin günümüz ekonomisi içerisinde vazgeçilmez uygulamalar arasında yer almasında öncü bileşenlerden biri olmuştur. Sözü geçen kapsamda faaliyette bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu olan inşaat ve onarım işinin bir bölümünün ya da tümünün taşeronlara yaptırılması halinde, taşeronlara verilen avansların proje çerçevesinde takip edilmesi gerekmektedir. 179 Taşeronlara Verilen Avanslar hesabı taşeronlara verilen avansların takip edilmesi amacıyla ayrılmıştır. Bu

---

<sup>124</sup>Salim Şengel, *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*. (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013) s. 91.

yolla taşeronlara verilen avanslar taşeronların yaptıkları ya da ileride yapacakları işlerin bağlı bulunulan proje çerçevesinde takibi gerçekleştirilir.<sup>125</sup>

### **2.3.2.5.2. Taşeronlara Avans Verilmesi ve Avans Mahsubu**

İnşaat faaliyetinde bulunan firmalarda asıl işveren ve taşeron firma arasındaki muhasebe işlemleri avans ve hakediş olmak üzere iki kategoride değerlendirilir. Taşeronlara yapılan ödemeler 179 Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı'nda izlenir. Taşeronlara yaptırılan inşaata ilişkin bir kısmın süresi bir yılı aşıyor ise, taşeron firmaya ödenen her bir ödemeden 5520 sayılı KVK' nın 15. maddesi uyarınca ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi gereği %3 vergi kesintisi uygulanması icap etmektedir.<sup>126</sup>

İnşaat taahhüt işletmeleri, taşeronlara yaptırdıkları işlerde Gelir Vergisi kesintisiyle birlikte işgücü temin hizmeti alımlarında 04/04/2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 117 Seri No' lu KDV Genel Tebliğine istinaden 9/10 oranında KDV tevkifatı yapmakla da yükümlüdürler. Yine aynı tebliğin 3.1.2.b bendinde belirlenmiş alıcılar şeklinde tanımlanmış kamu kurum ve kuruluşlarına gerçekleştirdikleri yapım işleri ve hizmetler de (3/10) oranında KDV tevkifatına tabidir. Bununla beraber 57 seri No' lu Damga Vergisi Genel Tebliği uyarınca taşeronlara yapılan avanslardan % 0,759 oranında damga vergisi kesintisi uygulanacaktır.<sup>127</sup>

Verilen avansın diğer avanslarla beraber aynı defter hesabında takibi yapılabilirdi fakat ilgili kapsama dayalı işler ayrı bir grup şeklinde takip edildiğinden söz konusu faaliyetlerle alakalı taşeron avanslarının bu gruba ilişkin bir hesapta takip edilmesi düşünülmüştür. Bu noktada önemle üzerinde durulması gereken konu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilişkili olarak verilmiş tüm avansların söz konusu hesapta bulunmayacağıdır. Bu kapsamda belirtilen faaliyetlere ait malzeme alımları vasıtasıyla verilecek avanslar yeniden 159 Verilen Sipariş Avansları hesabında takip edilir. Sadece taşeronlara verilen avansların izlenmesi belirtilen bu hesap üzerinden yapılır.<sup>128</sup> Bu duruma örnek aşağıda yer almaktadır.<sup>129</sup>

---

<sup>125</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 418-419.

<sup>126</sup>Şükrü Kızılot, a.g.e., 2014. s. 137.

<sup>127</sup>Semih Akça, a.g.e., 2016. s. 50.

<sup>128</sup>Kazım Yılmaz, a.g.e., 2007. s. 334-335.

<sup>129</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 423-424.

**Örnek:** Askaya inşaat işletmesi yapımını üstlendiği özel okul inşaatının bir kısmının yapımı için taşeron Tuğ İnşaat Limited Şirketi ile sözleşme yapmıştır. Sözleşmeye göre taşeron işe 28.08.2016 tarihinde başlayıp, 25.07.2017 tarihinde tamamlayacaktır. Müteahhit Askaya inşaat 28.08.2016 tarihinde Taşeron Tuğ İnşaat Limited Şirketin' e 11.200,00 TL avansı, gerekli kesintiler yapıldıktan sonra banka havalesi ile göndermiştir. (Makbuz karşılığı avans verilmemiştir. Bu nedenle Damga Vergisi kesintisi yapılmamıştır.)

Ödenecek Avans Tutarı = 11.200,00

Kesintiler Toplamı = 336,00

Gelir Vergisi (11.200x0,03) = 336,00

Ödenecek Net Avans Tutarı = 10.864,00

<b>179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR</b>	<b>11.200,00</b>	
179 01 Okul İnşaatı Avansları 11.200,00		
<b>360 ÖD. VERGİ VE FONLAR</b>		<b>336,00</b>
360 01 Stopaj 336,00		
<b>100 KASA</b>		<b>10.864,00</b>
Taşeronlara Yapılan Avans Ödemesi		

### 2.3.2.6. Hizmet Üretim Maliyeti Unsuru Olarak Diğer Direkt Giderler

Üretimde oluşan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri haricindeki; memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortisman giderleri ve finansman giderleri genel üretim giderleri kapsamında yer almaktadır. Böyle tanımlanan giderlerin mamul ile ilişkisi yoktur. Söz konusu giderler üretim ile alakalı ise genel üretim giderleri biçiminde, üretim dışı fonksiyonlarla alakalı ise o fonksiyonların gösterildiği gider hesaplarında izlemeleri yapılır. Buna göre ifade edilen unsura yönelik geliştirilen örnek aşağıda belirtildiği üzeredir.<sup>130</sup>

<sup>130</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 429.

**Örnek:** Aktaş İnşaat A.Ş. tünel inşaatı ihalesine katılmış ve bu ihaleyi kazanmıştır. Tünel inşaatı için İş Bankası' ndan 200.000,00 TL' lik teminat mektubu almıştır. Teminat mektubu komisyonu olarak 355,00 TL İş Bankası' na nakit olarak 25.08.2017 tarihinde ödenmiştir.

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b> 740 15 Tünel İnşaatı Tem. Mek. Kom. 355,00	<b>355,00</b>	
<b>100 KASA</b>		<b>355,00</b>
Teminat Mektubu Komisyon Ödemesi		

Her bir inşaatla doğrudan bağlantı sağlanabilecek, inşaat maliyetine direkt eklenebilecek olan maliyet giderlerine örnekler aşağıdaki gibidir.<sup>131</sup>

- Sözleşme Giderleri (taahhülle ilgili),
- Vergi resim ve harçlar (taahhülle ilgili),
- Teminat mektubu faiz ve komisyonlar,
- Proje giderleri,
- Teknik danışmanlık ücretleri,
- Makine ve teçhizat kiralari,
- Elektrik gideri (şantiyede kullanılan),
- Su giderleri (şantiyede kullanılan),
- Geçici yapı (şantiye binası) giderleri ve amortismanı,
- Teknik özelliği gereği sadece o projede kullanılan makine ve teçhizat amortismanları,
- Belli bir projede görevlendirilen bekçi ücretleri,
- Belli bir projede kullanılan yardımcı madde ve malzemeler.

### **2.3.2.7. Hizmet Üretim Maliyeti Unsuru Olarak Endirekt Giderler**

#### **2.3.2.7.1. Endirekt Nitelikli Giderler**

<sup>131</sup>Kamil Büyükmirza, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. (Ankara: Gazi Kitabevi, 2013) s. 181.

**Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Üretilen mamullerin yapısında genellikle tespit edilemeyen ya da görülemeyen ilk madde ve malzemelerdir. Örneğin, inşaatlarda kullanılan yer cilaları gibi. Bu şekildeki ilk madde ve malzemelerin mamullerin maliyetlerine doğrudan eklenip eklenmemesi dikkatle üzerinde durulması gereken kritik bir husustur. Bu çeşit ilk madde ve malzemeler genel üretim gideri şeklinde kaleme alınmaktadır. Mamuller için hangi miktarlarda kullanıldıkları bulunamamaktadır. Endirekt hesaplamalara yönelik olarak verilebilecek örnek ise aşağıda ifade edildiği üzeredir.<sup>132</sup>

**Örnek:** Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan Öztürk inşaat işletmesinin birden fazla inşaatla kullandığı makineler için 2017 üretim döneminde ayırdığı amortisman miktarı 543,00 TL'dir.

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>543,00</b>	
740 07 İş Makinesi Amortismanı 543,00		
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>		<b>543,00</b>
İş Makineleri Amortismanı		

Endirekt madde ve malzemeler, endirekt işçiler, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar ve amortisman giderleri aşağıda maddeler halinde gruplandırıldıkları üzeredir.<sup>133</sup>

- Endirekt madde ve malzemeler; kaynak ve lehim malzemeleri, patlayıcı malzemeler, araç yedek parçaları, akaryakıt (mazot-yağ), küçük el aletleri (çekiç-keser-mala gibi),
- Endirekt işçilikler; iş makinesi operatörlerinin ücretleri, yemekhane, yatakhane görevlilerinin ücretleri, şantiye şeflerinin maaşları (birden fazla inşaatın sorumlu olan), kıdem tazminatları, sosyal yardımlar (yemek-yakacak, giyecek ve benzeri), eğitim ve staj giderleri, sağlık yardımları (ilaç, tedavi vb.), tatil ve izin ücretleri,

<sup>132</sup>Hayrettin Usul, a.g.e., 2015. s. 24.

<sup>133</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 438.

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler; tesis makine ve cihaz bakım onarım giderleri, danışmanlık ve müşavirlik giderleri (Birden çok proje için),
- Çeşitli giderler; tesis makine ve cihazların sigorta giderleri, kamyon kira giderleri, tesis, makine ve alet kiralari, çalışanların (özel) sigorta giderleri, vergi, resim ve harçlar; damga vergileri, motorlu taşıtlar vergileri.

**Amortisman Giderleri:** Yapı işindeki imalata ilişkin oluşan ve birden fazla yapı imalinde kullanılan sabit varlıkların yıpranma payları amortisman giderlerini meydana getirmektedir. Üretimde kullanılan kamyonların tesis makine ve cihazların amortisman oranlarının oluşturmak ve amortisman ayırma metotlarından hangisinin belirleneceği kritiktir. Çünkü amortisman oranı veya metotlarına bağlı imalat maliyetine yansıtılacak olan amortisman giderleri değişiklik göstermektedir.<sup>134</sup>

#### **2.3.2.7.2. Endirekt İnşaat Üretim Maliyeti Yüklenmesi ve Dağılımı**

İnşaat işletmeleri tarafından yapılan inşaat sayısı birden fazla ise ya da bu inşaatın yanında çeşitli faaliyetler yapılmakta ise, genel üretim giderleri seçilmiş dağıtım anahtarları ile dağıtım işlemi yapılarak mamul veya hizmetlere dahil edilmelidir. İnşaat işletmelerinin üretimin sürdürebilmesi amacıyla katlandıkları maliyetlerin bir kısmı şantiyelerde meydana gelmektedir. Bu duruma istinaden şantiye maliyetleri; şantiye işletme ve sosyal tesislerinin kurulması, şantiyenin kaldırılması ve taşınması, şantiye personel saha içi taşıma araçları maliyetleri gibi maliyetlerle, inşaat üretiminin sürmesi amacıyla her çeşit şantiye giderini içermektedir. Şantiye giderleri ise; şantiyede görevli personel maaşları, ısınma giderleri, aydınlatma giderleri, su ve elektrik giderleri, personel için sunulan hizmetler, personel taşıma giderleri, personelin gıda tüketim giderleri, iletişim, kırtasiye, temizlik giderleridir. Söz konusu giderlerin beraberinde güvenlik hizmetleri, iş güvenliğine yönelik alınan tedbirleri içeren giderler, üretimde kullanılmayan makinelere ait bakım giderleri de bu maliyet unsuruna eklenmelidir. Bahse konu bu giderler tek bir inşaat faaliyetinin olması halinde doğrudan, iki veya daha fazla inşaatın olması halinde ise dağıtım işlemi akabinde, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı vasıtasıyla inşaat işlerine dahil edilen maliyetlerdir.<sup>135</sup>

<sup>134</sup>Şükrü Kızılot, a.g.e., 2014. s. 104.

<sup>135</sup>Semih Akça, a.g.e., 2016. s. 39.

### 2.3.3. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Ortak Giderler ve Amortismanlar

İnşaat işletmeleri aynı anda birden fazla proje ya da birden fazla faaliyet alanında işteğal ediyor olabilirler. İşletme faaliyetlerini sürdürürken meydana gelen bazı giderler ortak gider kapsamına girmektedir.

#### 2.3.3.1. Ortak Giderlerin Niteliğı

Bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işlerinin eş zamanlı olarak birden çok yapı projesini gerçekleştirmeleri ya da bir yıl veya daha uzun sürelerde devam eden yapı işleri beraberinde farklı projeleri de birlikte gerçekleştirmeleri halinde, işletme faaliyetlerinin devam ettirilmesi adına katlandıkları genel giderler müşterek gider kapsamında tanımlanmaktadır.<sup>136</sup>

Söz konusu yapı işlerine ait genel gider kaleminin ortak gider kalemi içerisinde tanımlanabilmesi için; genel vasıflara haiz bir gider kalemi olması, bir veya birden çok bir yıl veya daha uzun sürelerde devam eden yapı işi veya farklı işlerin mevcut olması halinde, sözü edilen çalışmaların hepsi adına katlanılmış olması gerekmektedir. Örnekler aşağıdaki gibidir;

- Üst düzey yönetici maaşları,
- Keşif departmanı maaşları,
- Büro çalışanlarının maaşları,
- Yönetim binası vergi, sigorta ve amortismanları,
- Yönetim faaliyetinde kullanılan araçların yakıt ve tamir giderleri,
- Büro demirbaş amortisman giderleri,
- Kırtasiye, haberleşme, aydınlatma, seyahat, aidat giderleri,
- İnşaat maliyetine dahil edilmeyen finansman giderleri,
- İnşaat taahhüt işi ile doğrudan ilişkisi olmayan diğer giderler.

Gelir Vergisi kanunu 43 maddesinde bahsedilen bu ortak giderler, yıllara yaygın inşaat işletmeleri için tekdüzen hesap planda yer alan hesaplar aşağıda sıralanmaktadır;<sup>137</sup>

<sup>136</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 444.

<sup>137</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., s. 447.

- 750- Araştırma ve Geliştirme giderleri,
- 760- Pazarlama ve Dağıtım Giderleri,
- 770- Genel yönetim Giderleri,
- 780- Finansman Giderleri hesaplarına kaydedilen harcamalardan oluşmaktadır.

### **2.3.3.2. Ortak Amortismanların Niteliği**

Bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işi ile ilgili olan firmalar, farklı işlerde de müşterek şekilde kullandığı her çeşit amortismanına tabi varlıkların amortismanlarını, işte kullanılan gün sayılarına uygun hesaplayarak maliyetlere ekleme yapabilirler.<sup>138</sup>

### **2.3.3.3. Ortak Giderlerin Dağıtımı ve Muhasebesi**

Bir şirket faaliyet kapsamı çerçevesinde yalnızca bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işi ile uğraşılabilceği gibi, birden çok bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işini ve hatta başka işleri de beraberinde yürütebilir. Buna benzer durumlarda işletme bünyesinde meydana gelen ortak genel giderlerin, bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işi ve başka işler arasında dağıtımının ne şekilde yapılacağı Gelir Vergisi Kanunu 43'üncü madde hükmünde açıkça belirtilmiştir<sup>139</sup>. İlgili madde; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır;<sup>140</sup>

1. (5024 Sayılı Kanununun 7'inci maddesiyle değişen bent: Yürürlük; 01.01.2004) Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

---

<sup>138</sup>Semih Akça, a.g.e., 2016. s. 41.

<sup>139</sup>193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 43.

<sup>140</sup>Şibli Güneş, *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergileme Süreci*. (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009) s. 201.



2. (5024 Sayılı Kanununun 7'inci maddesiyle değişen bent: Yürürlük; 01.01.2004) Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde." dağıtımı yapılır.

İlgili Madde hükmü irdelendiğinde işletme yapısında bütün işler adına müşterek şekilde meydana gelen ve ortak giderler olarak tanımlanan genel giderlerin dağıtımı hususunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde bazı hususlar belirlenmiştir. Bahsedilen hususlar gereğince;

- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işi 42'nci madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılıyorsa her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde, diğer işlere ait satış veya hasılat tutarının birbirine olan oranı dahilinde dağıtılacaktır.
- Yine yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile diğer işlerde ortak olarak kullanılan makine, teçhizat, bina, nakil vasıtalar vb. gibi duran varlıkların amortismanları bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci madde 2'nci fıkrası uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükellefler bu çerçevedeki her inşaat işine ilişkin kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterin ayrı sayfalarında olacak şekilde düzenlemek, kar-zarar durumlarını ayrı ayrı belirlemekle yükümlüdürler. Hangi işe ait olduğu belirlenemeyen veya tüm işler adına yapılan giderlerin, ortak genel gider farzedilerek gerçekleştirilen işlere dağıtımı yapılır. Yapılan inşaat ve onarım işinin her hangi birinin tamamlanmamış olması, inşaat ve onarım işine genel giderlerden pay verilmesine bir mani oluşturmaz. Hangi işe ilişkin olduğu belirlenen giderler dağıtım işlemi yapılmadan doğrudan ilişkin olduğu işle ilgili hesaplara kaydedilirler.<sup>141</sup> Dönem içerisinde oluşan ortak genel giderler, fonksiyonel gider hesapları olan 750 Araştırma

---

<sup>141</sup>Serdar Akın, *Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 116-117.

ve Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri ve 780 Finansman Giderleri hesaplarından bağlantılı olanına yazılır. İşletmeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesi uyarınca, bu giderlerini dönem sonunda, dağıtımını yapıp akabinde, öncelikle 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na, devamında da yansıtma hesaplarını kullanarak 170- 177 no' lu hesaplarda alakalı oldukları inşaatların maliyetlerine aktarma işlemlerini gerçekleştirirler. 740 no'lu hesabı kullanmadan direkt olarak 170-177 no' lu hesaplara da aktarabilirler.<sup>142</sup>

#### **2.3.3.4. Ortak Amortismanların Dağıtımı ve Muhasebesi**

Yıllara yaygın olarak devam eden yapı işlerinde müşterek amortismanların dağıtımının nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin yapılan düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu 43. maddesinde “Birden çok inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle yaygın işlerde ortak olarak kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımı gerçekleştirilir.” ifadesi yer almaktadır.

Amortisman dağıtımının doğru ve eksiksiz gerçekleştirilebilmesi, her tesisat, makine ve nakil araçlarının günlük kullanım ve çalışma noktalarını belirten belgelerin kaydedilmesi önem taşır. Amortisman dağıtımı yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir.<sup>143</sup>

- Bir makine, tesisat veya taşıtın yıl içinde kullanılmadığı günlere ilişkin amortismanları, önce genel giderlere kaydedilir, akabinde dağıtımı yapılır. Fakat belirtilen yöntemle dağıtımı yapılacak amortismanlardan pay verilecek işlerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetin kullanılabilmesi için olması gerekmektedir. Örnek olarak, manufakturacılık işi ile birlikte iki farklı yıllara yaygın olarak devam eden yapı işi olan mükellefin, inşaatlarında kullandığı vinç yılın ilk dört ayında çalışmamış ise, bahsedilen döneme karşılık gelen amortisman tutarının kaydı genel gider biçiminde yapılacaktır. Bundan sonra halihazırdaki işlere dağıtılırken manufakturacılık faaliyetine bu meblağdan pay verilmeyecektir.

---

<sup>142</sup>Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. (Ankara: Gazi Kitabevi, 2007) s. 448.

<sup>143</sup>Serdar Akın, a.g.e., 2010. s. 121-123.

- Büro makineleri, mobilya ve mefruşat gibi iktisadi kıymetlerin amortismanları genel giderlere eklenerek dağıtım işlemi buradan gerçekleştirilmelidir.
- Yıl içinde veya yıl sonunda alınan kıymetlerin alınmadan önceki dönemlere karşılık gelen amortismanı genel giderlere eklenerek dağıtım işlemi buradan gerçekleştirilmelidir. Fakat genel giderler vasıtasıyla yapılacak dağıtım işleminde de yalnızca sabit kıymetin kullanılabilceği işler hesaba katılmalıdır. Amortisman giderlerinin dağıtımının yapılmasının ardından 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na kaydedilip yansıtma hesaplarından faydalanılarak, 170-177 hesap gruplarında bulunan inşaat maliyetlerine aktarımları yapılmalıdır.<sup>144</sup> Bu durum aşağıdaki örnek yardımı ile açıklanmaktadır.<sup>145</sup>

**Örnek:** Mükellef 2017 yılında üç farklı inşaat ve onarma işi ile meşguldür. Mükellefin üç ayrı işinde birden kullandığı bir adet 40.000,00 TL değerinde kamyoneti bulunmaktadır.

Söz konusu kamyonetin her üç işte kullanılma süreleri şu şekildedir:

- A. İnşaat: 100 Gün
- B. İnşaat: 150 Gün
- C. İnşaat: 110 Gün

Amortisman oranı %20' dir ve mükellef azalan bakiyeler amortisman usulünü uygulamaktadır. Yukarıdaki verilere bakıldığında, söz konusu araca ait olarak hesaplanan amortisman tutarı olan  $(40.000,00 \times \%40) = 16.000,00$  TL'nin, mevcut işlere dağılımı aşağıdaki şekilde olacaktır:

İşler	Kullanılan Gün Sayısı	Oran (%)	Amortisman Payı (TL)
<b>A İnşaatı</b>	100	28	4.480,00
<b>B İnşaatı</b>	150	42	6.720,00

<sup>144</sup>Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, a.g.e., 2007. s. 448.

<sup>145</sup>Serdar Akın, a.g.e., 2010. s. 122-123.

<b>C İnşaatı</b>	<b>110</b>	<b>30</b>	<b>4.800,00</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>360</b>	<b>100</b>	<b>16.000,00</b>

**Tablo  
1:**

#### **Amortisman Dağıtım Tablosu**

Ortak genel gider vasfındaki giderlerin dağıtımının yapılmasının ardından, inşaatlara düşen paylara ilişkin iki biçimde kayıt tutulabilir. Bu kayıtlar;

- Ortak genel gider payları paylarının dağıtımlarının yapılmasının ardından ilk olarak dönemin bütün inşaat maliyetinin toplandığı 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilir ve sonrasında bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işi kapsamındaki faaliyetlere ait maliyet hesaplarına (170-177) , inşaat işi ile beraberinde farklı işler yapılıyor ise bu işlere karşılık gelenler sonuç hesaplarına yansıtma hesapları yardımı ile aktarılmaktadır.<sup>146</sup>

#### **2.3.3.5. Kanunen Kabul Edilmeyenlerin Giderlerin Dağıtımı ve Muhasebesi**

Vergi yasaları uyarınca indirimi kabul edilmeyen bu giderler, aşağıda maddeler halinde belirtildiği üzeredir;

<sup>146</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 474.

- Belgesiz giderler
- Ödenmemiş SSK primleri
- Gecikme zamları
- Tazminatlar
- Ticari kazanç ile ilgisi olmayan giderler
- Sayım ve Tesellüm Noksanları vb. gibi...

Vergi yasalarınca kabul edilmeyen bu giderler 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri, 780 Finansman Giderleri hesaplarında takip edilmişse esasen bu hesapların dağıtım esnasında dağıtımları yapılmış olacağından ayrı bir dağıtım işlemi gerektirmez. Söz konusu giderler, 750, 760, 770, 780 hesaplar haricindeki hesaplarda (654, 657, 659, 680, 689 hs.) takip ediliyorsa o halde Gelir Vergisi Kanunu 43. maddedeki düzenlemeye istinaden dağıtım işleminin ayrı olarak yapılması gerekmektedir. Bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işi değişik dönemlerde bitirileceğinden, mevzu bahis olan giderler de ilgili dönemlerde ticari kara eklenerek mali kar bulunacaktır. Dolayısıyla her bir inşaata ilişkin bu giderler nazım hesaplarda, her bir inşaat için açılacak hesaplarda, her bir gider kalemi gözlenerek izlenebilir. Örneğin ilgili hesap aşağıda ifade edildiği üzere kategorize edilebilir;<sup>147</sup>

## **977. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER HS.**

### **01. YIL. YAY. İNŞAAT ONARIM İLE İLGİLİ K.K.E. GİDERLER**

- Özel İletişim Vergisi
- Belgesiz giderler
- Gecikme Zamları
- Tazminatlar
- Ticari kazanç ile ilgisi olmayan giderler
- Sayım ve Tesellüm Noksanları vb. gibi...

#### **2.3.4. İnşaat Üretim Maliyetinin Hesaplanması**

##### **2.3.4.1. Üretim Dönemi Toplam İnşaat Üretim Maliyetinin Hesaplanması**

---

<sup>147</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 466.

Bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işi ile iştirak işletmeler farklı kişiler namına yapı ve onarım faaliyeti gerçekleştirdikleri için, hizmet üretimiyle alakalı ortaya çıkan giderlerin tümü, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında birleşmektedir. Dolayısıyla hizmet üretim maliyetinin dönem içinde gerçekleşen fiili meblağlarının toplamı dönemin hizmet üretim maliyetini meydana getirmektedir. Bu hususta önem arz eden konular, hizmet üretim maliyeti hesabı ile beraber, müşterek genel giderlerin ve müşterek amortismanların da inşaat maliyetleri ile bağdaştırılarak, inşaat maliyetlerine pay verilmesi meselesidir.<sup>148</sup> İfade edilen unsura ilişkin örnek aşağıda belirtildiği üzeredir;<sup>149</sup>

**Örnek:** Melisan özel inşaat işletmesinin 2017 yılındaki inşaat maliyet hesapları aşağıdaki gibidir.

710 D.İ.M.M. HS = 135.000,00

720 D.İ.G. HS = 72.000,00

730G.Ü.G. HS = 39.000,00

<b>151 YARI MAMÜL ÜRETİM HS.</b>	<b>246.000,00</b>	
151 02 2015 Yılı İnşaat Üretim Maliyeti	246.000,00	
<b>711 D.İ.M.M. YANSITMA HS.</b>		<b>135.000,00</b>
<b>721 D.İ.G. YANSITMA HS.</b>		<b>72.000,00</b>
<b>731 G.Ü.G. YANSITMA HS.</b>		<b>39.000,00</b>
2015 Üretim Döneminin İnşaat Üretim Maliyetleri		

#### 2.3.4.2. Tamamlanan ve Tamamlanmayan İnşaat Maliyetlerinin Hesaplanması

Yapı işlerinin inşası genelde bir yıldan uzun bir üretim dönemini kapsamaktadır. Bir üretim döneminde önceden yapımına başlanıp bitirilmiş taahhütler yer alabileceği gibi, yapımı süren taahhütler de bulunabilir. Yapımı süren inşaatlara ilişkin önceki dönemde ortaya çıkan maliyetler 170-177 kodlu bahse konu yapı işlerine

<sup>148</sup>Serdar Akın, a.g.e., 2010. s. 130.

<sup>149</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 479.

ilişkin maliyet hesabında birikmektedir. Dönemde bitirilmiş taahhütlerin maliyeti bir önceki dönemde bu hesaplarda biriken maliyetler ile dönemde bitirilmiş taahhütlerin maliyeti yani Hizmet Üretim Maliyeti hesaplanırken önceki dönemdeki 170-177 no' lu hesaplardaki maliyetler toplamı alınarak hizmet üretim maliyeti hesaplanmalıdır. Bitirilmeyen inşaatlara ait maliyetler ise 170-177 no' lu hesaplarda taahhüt işi bitirilinceye dek toplanacak ve bitirildiği yıl hizmet üretim maliyetine aktarılacaktır. 170-177 no' lu hesaplarda toplanan inşaat üretim maliyetleri ve müşterek giderler, inşaatın bitim yılında, bitirilen inşaat maliyetleri ve müşterek genel giderlere ilişkin gelir tablosu hesaplarına (630, 631, 632, 660, 661) aksettirilmesidir. Bu aşamada gözden kaçırılmayacak husus ise 170-177 no' lu hesaplarda bekletilen müşterek giderler ve diğer giderlerin inşaatın bitim yılında tümünün 622 no' lu Satılan Hizmet Maliyeti hesabına nakledilmemesidir. Şayet ortak giderler hizmet maliyetine eklenirse, gelir tablosu yalnızca satışlar ve satışların maliyeti bilgisini vereceğinden, gelir tablosundan detaylı bilgi edinilemeyeceği gibi analizinden de alınması gereken bilgilere ulaşılamayacaktır. İfade edilen unsura ilişkin örnek aşağıda belirtildiği üzere;<sup>150</sup>

**Örnek:** Mas inşaat işletmesi yapımını sürdürdüğü villa inşaatı, konut inşaatı ve iş hanı inşaatı olmak üzere 3 çeşit inşaat faaliyeti sürdürmektedir. Konut inşaatı ve iş hanı inşaatı önceki yıllarda başlamıştır. Bu üretim döneminde bu inşaatlara ait maliyetler aşağıdaki gibidir. İşletme 7-B seçeneği kullanmaktadır.

**151 – YARI MAMÜL – ÜRETİM HS. = 34.000,00**

10 – Konut İnşaatı = 24.000,00

20 – İş Hanı İnşaatı = 10.000,00

**790 – İ.M.M GİD. HS. = 35.000,00**

10 – Konut İnşaatı = 10.000,00

20 – İş Hanı İnşaatı = 17.000,00

30 – Villa İnşaatı = 8.000,00

**791 – İŞÇİ ÜCRET VE GİD. HS. = 6.000,00**

10 – Konut İnşaatı = 3.000,00

20 – İş Hanı İnşaatı = 2.000,00

---

<sup>150</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 479-480.

30 – Villa İnşaatı = 1.000,00

**793 – DIŞ. SAĞ FAY VE HİZ. HS. = 3.500,00**

10 – Konut İnşaatı = 1.800,00

20 – İş Hanı İnşaatı = 1.200,00

30 – Villa İnşaatı = 500,00

**Örnek:** Konut inşaatı üretim döneminde tamamlanmış ve üretim maliyeti 38.800,00 TL olarak hesaplanmıştır. Diğer inşaatların yapımına devam edilmektedir.

(Yansıtma işlemi yapılmış olarak varsayılmıştır.)

<b>151 YARI MAMÜL ÜRETİM HS.</b> 151 10 Konut İnşaatı 14.800,00 151 15 İş Hanı İnşaatı 20.200,00 151 20 Villa İnşaatı 9.500,00  <b>799 ÜRETİM MALİYETLERİ HS.</b> 799 01 İ.M.M. GİD. HS. 35.000,00 799 02 İŞÇİ ÜCR. VE GİD. 6.000,00 799 03 DIŞ SAĞ.FAY. VE HİZM HS.3.500,00  Dönemin Üretim Maliyetleri	<b>44.500,00</b>	
<b>152 MAMÜLLER HS.</b> 152 10 Konutlar 38.800,00  <b>151 YARI MAMÜL ÜRETİM HS.</b> 151 10 Konut İnşaatı 38.800,00  Tamamlanan Konut İnşaatı	<b>38.800,00</b>	<b>38.800,00</b>

### 2.3.5. Tamamlanan İnşaat Taahhütlerin Teslimi

#### 2.3.5.1. Tamamlanan İnşaatların Teslimi

İnşaat taahhüt sözleşmesi gereğince bitirilen inşaatların yaptırana teslimi gerçekleşmektedir. Teslim hizmet üretiminin sonlanması demektir. İnşaat taahhütlerinin teslimi yapıldığında, ilgili taahhüt işi adına alınmış istihkak meblağları



da hasılat hesabına aktarılır yani 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesaplarında takibi yapılan hakedişler 600 Yurtiçi Satışlar hesabına nakledilir. Yurtiçi Satışlar hesabı ile 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılarak, hizmet üretiminden edinilen kar-zarar belirlenir.<sup>151</sup> İfade edilen unsura ilişkin örnek aşağıda gösterildiği üzeredir;<sup>152</sup>

**Örnek:** Birbey inşaat işletmesi tamamladığı dairelerden 160 metrekarelik 1 adedini 95.000,00 TL + %18’de KDV ile peşin olarak satmıştır. Satılan bu dairenin maliyeti 87.000,00 TL’dir.

<b>100 KASA</b>	<b>112.100,00</b>	
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		<b>95.000,00</b>
600 01 Daireler 95.000,00		
<b>391 HESAPLANAN KDV</b>		<b>17.100,00</b>
Daire Satışı		
<b>620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ HS.</b>	<b>87.000,00</b>	
620 01 Daire		
<b>152 MAMÜLLER HS.</b>		<b>87.000,00</b>
152 10 Konut		
Satılan Daire Maliyeti		

### 2.3.5.2. İnşaat Teslimlerinden Sonra Ortaya Çıkan Gider ve Gelirler

Bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işi kapsamındaki faaliyetlerde zaman zaman işin bitiminin ardından gelir ve giderler meydana gelebilmektedir. Söz konusu giderlerin, içerisinde gösterilmesi gereken gelir ve gider dönemleri ile ilgili yasal düzenleme Gelir Vergisi Kanunu’nun 44. maddesi ile hükme

<sup>151</sup>Serdar Akın, a.g.e., 2010. s. 134.

<sup>152</sup>İslam Çankaya, *İnşaat Muhasebesi (Yıllara Yaygın, Özel (yapsat) İnşaatlarda)*. (Ankara: Şenlik Yayınları, 2013) s. 21-22.

bağlanmıştır. İlgili madde uyarınca; “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.” şeklinde ilgili yasa hükmünde de açıklandığı üzere faaliyetin tamamlanma tarihi sonrasında oluşan gelir ve giderler vergilendirme bakımından gelir ve giderin olduğu dönem kazanımı ile bağdaştırılacaktır. Dolayısıyla inşaat teslimlerinin akabinde oluşan giderler 681 Önceki Dönem Gider ve Zararlar hesabında, gelirler ise 671 Önceki Dönem Gelir ve Karlar hesabında takip edilecektir.

### **2.3.6. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Gelir**

#### **2.3.6.1. Hakediş Alımı**

Yapı işleri temin sürelerinin uzun olmasından dolayı işveren ve işgören bakımından risk içeren bir iştir. İşgören tarafın uzun süreler boyunca masraf yapıp neticesinde gelir elde edememesi durumu mevcuttur. Söz konusu sebeple yapı işlerinde işin yapılan bölümü kadar müteahhidin işverenden belli bir ücret talep etme hakkının meydana gelmesi sebebiyle hakediş uygulamasına gidilmiştir. Taahhüt biçiminde yapı ve onarma faaliyeti ile iştigal olan işletmelerin hakediş belgesi hazırlamaları zorunludur. Buna ek olarak hazırladıkları hakediş belgesinin beraberinde fatura düzenlemeleri de icap etmektedir. Faturalar hakediş belgelerinin düzenlendiği tarihte hazırlanmış olması gerektiğinden KDV yönünden de vergiyi ortaya çıkaran husus belirtilen tarihte olmuş olarak kabul edilir. Bu yüzden yaptıkları yapı taahhüt işleri sebebiyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkif edilerek, sorumlu sıfatıyla 2 No’ lu KDV beyannamesi ile beyan edilecek ve ödemesi gerçekleştirecektir. Yapı taahhüt sözleşmeleri ile ödenecek hakedişlerden mahsup edilecek şekilde müteahhitlere avans ödemesi yapılabilir. Avans ödemeleri yapılan bir işin veya hizmetin karşılığı olmadığından döviz veya TL olarak verilen avanslarda, vergiye sebebiyet veren bir durum ortaya çıkmadığı için KDV’ ye tabi değildir.<sup>153</sup> Bir diğer yandan hakediş alımında, yapılan iş şayet kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan bir iş ise resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı nedeniyle

<sup>153</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., s. 485-486.

hazırlanan hakedişlere dayanarak gerçekleştirilecek ödemeler istihkaktan kesinti olacak şekilde binde 7,5 damga vergisine tabidir. Ödemenin avans veya kesin ödeme olup olmadığının bir hükmü bulunmamaktadır. Ödeme kesin ödeme olsa bile damga vergisi kesintisi yapılır. Bununla birlikte ödemeler üzerinden %3 oranında vergi kesintisi de yapılacaktır. Bahse konu inşaat faaliyetinde bulunan işletmelerin söz konusu işlere ilişkin almış oldukları hakediş bedelleri, bahse konu bu işlerin gelirini meydana getirmesi neticesinde iş tamamlanana dek 350-358 sözü edilen kapsamdaki işlere ait hakediş bedelleri hesabında takibi yapılır. İşin bitiminde ise 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarımı gerçekleştirilmektedir.

**Örnek:** Yükselen inşaat işletmesi yıllara yaygın inşaat işi yapmaktadır. Dönem sonu itibari ile hesaplanan hakediş bedeli 100.000,00 TL' dir. Damga vergisi 948,00 TL ve stopaj kesintisi 3.000,00 TL' dir. Tahsilatı bir hafta sonra gerçekleşecektir.

<b>120 ALICILAR</b>	<b>114.052,00</b>	
<b>295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR</b>	<b>3.000,00</b>	
295 01 Hakediş Bedeli Stopaj Kesintisi	3.000,00	
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.</b>	<b>948,00</b>	
740 09 Damga Vergisi	948,00	
<b>350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ</b>		<b>100.000,00</b>
<b>391 HESAPLANAN KDV</b>		<b>18.000,00</b>
Hakediş Bedeli		

### 2.3.6.2. Hakediş Avansı Alımı ve Mahsubu

Bahse konu faaliyette hazırlanan hakedişlerden mahsup edilmek suretiyle avans alındığında, alınan avanslar uzun vadeli bir iş karşılığı alınması sebebiyle 440 Alınan Sipariş Avansları hesabına aktarılır. Hakediş belgesi hazırlanıp işlem kısa vadeli duruma getirildiğinde 440 no' lu hesabın borçlanması suretiyle 340 no' lu hesaba alacak olarak aktarılır. Hakediş alındığında 340 no' lu hesap 350-358 no' lu

hesap ile kıyaslanarak kapaması yapılır. Avans işlemlerinde tıpkı hakediş işlemlerindeki şekliyle vergi kesintileri de aynı ölçüde yapılır.<sup>154</sup>

**Örnek:** Yükselen inşaat işletmesi yıllara yaygın inşaat işi yapmaktadır. Dönem başında 10.000,00 TL hakediş avansı peşin olarak alınmıştır. Damga vergisi 94,80 TL stopaj kesintisi 300,00 TL' dir.

<b>100 KASA</b>	<b>9.605,20</b>	
<b>295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR</b>	<b>300,00</b>	
295 01 Hakediş Avansı Stopaj Kesintisi 300,00		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.</b>	<b>94,80</b>	
740 09 Hakediş Avansı Damga Vergisi 94,80		
<b>340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</b>		<b>10.000,00</b>
340 01 Hakediş Avansları 10.000,00		
Hakediş Avansı		

**Örnek:** Yükselen inşaat işletmesi yıllara yaygın inşaat işi yapmaktadır. Dönem sonu hakediş bedeli 50.000,00 TL' dir. Hakediş avansı mahsup edilmiştir. Damga vergisi 94,80 TL stopaj kesintisi 300,00 TL' dir. Tahsilatı bir ay sonra gerçekleşecektir.

<b>120 ALICILAR</b>	<b>47.026,00</b>	
<b>295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR</b>	<b>1.500,00</b>	
295 01 Hakediş Bedeli Stopaj Kesintisi 1.500,00		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.</b>	<b>474,00</b>	
740 09 Damga Vergisi 474,00		
<b>340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</b>	<b>10.000,00</b>	
340 01 Hakediş Avansları 10.000,00		
<b>350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT</b>		

<sup>154</sup>Esra Ayşe Gümüş, a.g.e., 2015. s. 75.

<b>VE ONARIM HAKEDİŞLERİ</b>	<b>50.000,00</b>
<b>391 HESAPLANAN KDV</b>	<b>9.000,00</b>
Hakediş Bedeli ve Avans Mahsubu	

### 2.3.6.3. İnşaatın Tamamlanması Nedeniyle Hakediş Hesabının Devri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin ilgili işlere ilişkin aldıkları hakediş bedelleri, söz konusu işlerin hasılatını meydana getirmesinden dolayı işin tamamlanmasına kadar 350-358 sözü edilen kapsamdaki işlere ait hakediş bedelleri hesabında takip edilir. İşin bitiminde ise 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır.<sup>155</sup>

### 2.3.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Dönem Sonu İşlemleri

Ülkemizde Gelir Vergisi Kanunu 42'nci maddesi hükmünce, işin tam bitim yönteminine göre inşaat taahhüt işlerinde edinilen karın vergilendirilmesi yapılmaktadır. Belirtilen yöntemin yürütülebilmesi için de tekdüzen hesap planında, bahsedilen türdeki faaliyetin maliyetlerinin bir araya getirilip 170-177 bilanço hesabı ile inşaat taahhüt işlerinde edinilen hasılatın toplanarak 350-358 no' lu bilanço hesapları yardımı ile kayıtlara alınmaktadır.

İşin tam bitim yönteminde taahhüt işi sürdüğü müddetçe bahsedilen işlere ait edinilen hasılatları gösteren hakedişler bilançonun pasifinde, inşaat maliyetleri ise bilançonun aktifinde açılan özel hesaplarda iş bitimine değin toplanır. İşin bitim yılında hasılatlar ve maliyetler kar ve zarar hesabına nakledilerek, kar-zarar işin bitim yılında hesaba alınmaktadır.

TFRS 15' te işin kısmen bitim yöntemine göre işlemler sürdürülürken TDMS' nde işin tam bitim yöntemine göre işlemler sürdürülmektedir. İşin tam bitim yöntemini kullanan bir yıl ya da daha uzun sürelerde devam eden yapı işi kapsamındaki faaliyetlerde bulunan işletmeler dönem sonlarında belirtilen işlemleri

<sup>155</sup>Kemal Akmaz, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar," *E- Yaklaşım Dergisi* c.203 (2009): s. 12.

gerçekleştireceklerdir. Sözü geçen dönem sonu işlemleri aşağıdaki şekilde belirtilmektedir;<sup>156</sup>

- Dönem sonu fiili sayım işlemlerinin yapılması,
- Genel geçici mizanın hazırlanması,
- Tüm varlık hesaplarının değerlendirme işlemlerinin yapılması,
- Tüm borç hesaplarının değerlendirme işlemlerinin yapılması,
- Dönem inşaat maliyetlerinin aktifleştirilmesi,
- Dönem ortak genel yönetim giderlerinin dağıtımı,
- Dönem ortak finansman giderlerinin dağıtımı,
- Dönem ortak amortisman giderlerinin dağıtımı,
- Diğer endirekt inşaat giderlerinin inşaatlara dağıtımı,
- Yurt dışı inşaat kazançlarının kontrolü,
- Yurt dışı inşaat giderlerinin kontrolü,
- Tamamlanan inşaat maliyetlerinin ilgili hesaplara alınması,
- Tamamlanan inşaatlara ait gelirlerinin ilgili hesaplara alınması,
- Tamamlanan inşaatlara ait peşin vergilerin ilgili hesaplara alınması,
- Dönem kar veya zararın tespiti ve vergi karşılıklarının ayrılması.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNİN TFRS 15 KAPSAMINDA İNCELENMESİ İLE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN ÖNGÖRDÜĞÜ MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR**

---

<sup>156</sup>Mehmet Şenlik, a.g.e., 2017. s. 518-520.

### 3.1. Muhasebe Standartları İle İlgili Genel Bilgiler

Muhasebe Standartları finansal tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili işlemlerin belli bir çerçevede ve belli bir kurala göre ele alınmasını ifade etmektedir.<sup>157</sup>

#### 3.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı

Günümüzde sermaye piyasalarının küreselleşmesi, uluslararası ticaretin yaygınlaşması, bununla birlikte yatırımcılar ve kredi verenlerin bilgi ihtiyaçlarının artması tüm ülkeler tarafından uygulanacak standart bir muhasebe ve raporlama sisteminin gerekliliğini ortaya koymuştur. 1972 yılında yapılan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde, uluslararası bir komite kurularak ülkelerin uyguladıkları yerel muhasebe ve raporlama sistemlerindeki farklılıkları ortadan kaldırmak için çalışmalara başlanmıştır. 1973 Yılında Avusturalya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki meslek örgütleri tarafından, Londra'da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC - International Accounting Standards Committee) kurulmuştur. Bu komite yerel uygulamalardaki muhasebe sistemi ve raporlanması arasındaki farklılıkları gidererek bütün dünyada ortak bir muhasebe ve raporlama sistemi uygulanmasını sağlamayı ve uluslararası muhasebe standartlarını geliştirmeyi görev edinmiştir.<sup>158</sup> Aynı zamanda komite 100'ün üzerinde ülkeyi meslek kuruluşu çalışmalarına dahil etmiş ve toplamda 39 adet UMS (IAS) yayınlamıştır.<sup>159</sup>

Muhasebe Standartları Komitesi 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) olarak yeniden oluşmuştur. 2000 yılına kadar yayımlanan standartlar UMS adını taşıırken 2000 yılından sonra Uluslararası Finansal Raporlama Standartları adını almıştır. 2005 yılından itibaren UMS/IFRS'nin önemi oldukça artmıştır. Bu sebeple birçok ülke muhasebe ve raporlama standartlarından en yaygın olan Uluslararası Finansal Raporlama Standardını kendi dillerine çevirerek uygulamaya başlamışlardır. Ülkemizde de UMS/IFRS'nin tercümesi olan TMS/IFRS kullanılmaya başlanmıştır.

---

<sup>157</sup> Kamu Gözetimi Kurumu, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. s. 1.

<sup>158</sup>Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Açıklamalar Ve Uygulamalar*. (İstanbul: İsmmmo Yayıncılık, 2018) s. 16.

<sup>159</sup>Mikail Erol ve Muhsin Aslan, "Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi," *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* c.12 (2017): s. 70.

### **3.1.2. Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Gelişimi**

Muhasebe standartlarının Türkiye’deki gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Devlet öncülüğünde ele alınan standartlar için çeşitli kurum ve kuruluşlar birçok çalışmalar yapmışlardır. Bu kuruluşlar; İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türk Standartları Enstitüsü (TSE), Türkiye Bankalar Birliği (TBB) ve Maliye Bakanlığı (MB) bünyesindeki kuruluşlardır.<sup>160</sup>

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), IASB’ye 1994 yılında üye olmuştur. Böylece Türkiye iki meslek örgütü ile IASB’de temsil edilmeye başlanmıştır. Aynı yıl Türkiye’de TÜRMOB bünyesinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) muhasebe ilkeleri ve bağımsız denetim standartlarını oluşturmak amacıyla kurulmuştur. TMUDESK 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 15.12.1999 Tarih ve 4487 Sayılı Kanun ile eklenen Ek-1. Madde ile ulusal muhasebe standartları oluşturmakla görevli Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Kurulu kurulmuş ve ilk toplantısını 07.03.2002’de yaparak faaliyetlerine başlamıştır. TMSK, IASB işbirliğinde IAS’leri ve IFRS’leri Türkçe’ye çevirmiş ve 2005 yılından itibaren uluslararası standartlar ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 2 Kasım 2011 tarihinde yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bünyesine girmiş olan TMSK’nın görevi sona ermiş ve bu tarihten sonra standartlarda oluşan değişiklik ve yenilikleri düzenleme yetkisi KGK’ya verilmiştir.<sup>161</sup>

### **3.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı**

#### **3.2.1. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’nın Amacı**

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardının amacı,

---

<sup>160</sup>Baki Yılmaz, “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı,” *Selçuk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* c.7 (2007): s. 142.

<sup>161</sup> Volkan Demir ve Oğuzhan Bahadır, a.g.e., 2018. s. 18.



- Müşteriler ile gerçekleştirilen sözleşmelerden doğan hasılatların, ne zaman, ne şekilde ve hangi tutarlar ile finansal tablolara aktarılacağı,
- Sözleşmede belirlenen tüm şartlar ve durumlar göz önüne alınarak standardı benzer nitelikteki tüm sözleşmelerde uygulamak,
- Karşılıklı olarak yazılı veya sözlü şekilde müşteriler ile yapılan her bir sözleşmenin muhasebeleştirilmesinin ayrı şekilde yapılması ve yukarıda sayılan tüm maddeler ile ilgili işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir.

### **3.2.2. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı' nın Kapsamı**

Bu standart aşağıdaki sözleşme türleri haricinde, karşılıklı yazılı veya sözlü olarak yapılmış tüm sözleşmeleri kapsamaktadır.

- TMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,
- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,
- Müşteri olma potansiyeli taşıyan 3. kişilere karşı satış amacıyla, aynı sektörde faaliyet gösteren işletmeler arasında parasal olmayan değişimleri içeren sözleşmeler.

Bu standart sözleşmenin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetler ile başka bir standardın kapsamına dahil olmayan ek maliyetlerin muhasebeleştirilmesini karşı tarafı müşteri sıfatını taşıyor ise kapsar. Aynı zamanda standart yapılan sözleşmenin muhatabı bir müşteri ise uygulanmaktadır.<sup>162</sup> Bu standart uygulanırken aynı zamanda sözleşme koşulları da dikkate alınmaktadır.<sup>163</sup>

---

<sup>162</sup>Kamu Gözetim Kurumu, TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2016, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS\\_15\\_09092016.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf), (Erişim Tarihi 12 Temmuz 2018), s. 1-2.

<sup>163</sup>PKF International, "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Summary", 2016, <https://www.pkf.com/media/10031241/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-summary.pdf> (Erişim Tarihi 13 Temmuz 2018), s. 1.

### 3.2.3. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı' na Göre Hasılatın Finansal Tablolara Alınması

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı 5 Aşamalı bir süreçtir. Bu aşamalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

**Tablo 2: TFRS 15 Beş Aşamalı Yöntemi**

<b>1. AŞAMA:</b>	Sözleşmenin Belirlenmesi
<b>2. AŞAMA:</b>	Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması
<b>3. AŞAMA:</b>	Sözleşme Bedelinin Belirlenmesi
<b>4.AŞAMA:</b>	Sözleşme Bedelinin Performans Yükümlülüklerine Dağıtılması
<b>5.AŞAMA:</b>	Hasılatın Muhasebeleştirilip Finansal Tablolara Aktarılması

#### 3.2.3.1. Sözleşmenin Belirlenmesi

Yapılan sözleşmenin taraflarca onaylanmış olması ve devri yapılacak olan mal veya hizmetler ile ilgili sınırların, hakların açıkça belirtilmiş olması gerekir. Bunun yanında sözleşmenin ticari bir değere sahip olması ile birlikte yerine getirilecek yükümlülükler karşılığında bir bedelin tahsil edileceği ve ödeme şeklinin net bir biçimde ifade edilmesi gerekmektedir.<sup>164</sup>

#### 3.2.3.2. Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması

Sözleşmenin belirlenmesinin ardından gelen adım sözleşme yükümlülüklerinin belirlenmesidir. Sözleşmede taahhüt edilen edim (performans) yükümlülüğü müşteriye vaad edilen mal veya hizmetin transfer edilmesidir. Sözleşmede belirlenmiş olan her bir edim yükümlülüğü ayrı olarak

<sup>164</sup>Tuba Şavlı. *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. (İstanbul: İsmmm Yayınları, 2016) s. 28.

muhasabeleştirilir.<sup>165</sup> Yapılan sözleşmede taahhüt edilen mal ve hizmetler harici işlemler de dahil olabilir. Bu işlemler aşağıdaki şekilde olabilir.

- İşletme tarafından üretilen mal satışları
- Yeniden satış
- Satın alınmış mal ve hizmetlere iat hakkın yeniden satış işlemi
- Sözleşmede belirtilen görevlerin birkaçının müşteri adına yerine getirilmesi
- Bir varlığın yeniden inşa edilmesi ya da imali
- Aracılık hizmetleri vb...<sup>166</sup>

### 3.2.3.3. Sözleşme Bedelinin Belirlenmesi

Sözleşme bedeli tarafların karşılıklı olarak sözleşmede belirlenen edim yükümlülüğünü yerine getirmek karşılığında müşteriden tahsil edilecek olan tutardır. Sözleşme bedeli sözleşmede belirlenen sabit bir fiyat olabileceği gibi değişkende olabilir. Bu tutar katma değer vergisi vb. gibi diğer vergileri ya da üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarları kapsamaz.

İşlem bedelinin belirlenmesinde aşağıdaki unsurlar da rol almaktadır.

- a) Değişken İşlem Bedeli,
- b) Değişken İşlem Bedeline İlişkin Tahminler,
- c) Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı,
- d) Gayri Nakdi Bedel,
- e) Müşteriye Yapılacak Olan Ödemeler.

**a) Değişken İşlem Bedeli:** İşlem bedeli sözleşmede belirlenen sabit bir tutar olabileceği gibi değişken bir bedel de olabilir. İşlem fiyatı sabit olan sözleşmelerde o sözleşmede yer alan işlerin muhasabeleştirilmesi açısından büyük kolaylık sağlamaktadır. Değişken fiyatlı sözleşmelerde en önemli unsur tahminlerin gerçeğe en uygun şekilde yapılmasıdır.

**b) Değişken İşlem Bedeline İlişkin Tahminler:** Değişken işlem bedeline ilişkin tahminler yapılırken en önemli unsur belirsizliklerdir. Belirsizlik oranının yüksek olduğu durumlarda öngörülen tutarlar işlem fiyatına yansıtılmaz. Piyasada oluşabilecek dalgalanmalar, iklim koşulları, mal

---

<sup>165</sup>Lori Olsen ve Thomas R. Weirich, "New Revenue - Recognition Model," *The Journal of Corporate Accounting*, c.22 (2010): s. 57.

<sup>166</sup>Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş., "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat", 24.01.2018, <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (Erişim Tarihi: 19 Temmuz 2018), s. 1.

veya hizmetlerde oluşabilecek değer kaybı riski, üçüncü kişilerin karar ve eylemleri, yapılan tahminlerin yetersiz kalması, sözleşmede fazla sayıda farklı fiyat alternatiflerinin bulunması gibi sebepler işlem bedelinin değişmesine örnek verilebilir.

- c) **Sözleşmede Önemli Bir Finansman Bileşeninin Varlığı:** Bazı sözleşmelerde hizmet transferi ve işlem bedelinin tahsilatının gerçekleşmesi uzunca bir süreyi alabilmektedir. Bu süre bir yıldan uzun bir zaman dilimini kapsadığı durumlarda finansman unsuru içermekte ve söz konusu finansman unsurunun ayrıştırılması ve ayrıca muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu durum alınan avanslarda ve ödemelerin ertelendiği vadeli satışlarda geçerlidir. Bir yılın altında kalan zaman dilimlerinde önemli bir finansman unsuru içermediği kabul edilmektedir. Bu süreçte sözleşmede ayrıca belirtilmemiş ise piyasada geçerli olan faiz oranları kabul edilmektedir. Örneğin; Y işletmesi 2 yıl sonra teslim edilmek üzere araba üretimi yapmaktadır. Arabanın değeri 1.000.000,00 TL. Bu işlem için 500.000,00 TL avans alınmıştır. Uygulanacak faiz oranı % 6' dır.<sup>167</sup>

$$500.000,00 * \% 6 = 30.000,00$$

**1.Yıl Faiz Gideri: 30.000,00 TL.**

$$530.000,00 * \% 6 = 31.800,00 \text{ TL.}$$

**2. Yıl Faiz Gideri: 31.800,00 TL.**

- d) **Gayri Nakdi Bedel:** İşletme işlem bedeline karşılık müşteriden nakit dışı bir bedel aldığı durumda nakit dışı bedeli gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer. Ancak gerçeğe uyum değer tahmin edilemiyorsa tek başına satış fiyatı referans alınır.
- e) **Müşteriye Yapılacak Olan Ödemeler:** Yapılacak olan ödemeler müşteriye ve müşterinin müşterisine yapılan ödemeleri de içerebilir. Bu duruma örnek elektronik cihazların garanti kapsamı sürecindeki cihazın iadesi gerçekleştiğinde ödenecek ürün bedeli gösterilebilir.<sup>168</sup>

<sup>167</sup>Tuba Şavlı, a.g.e., 2016. s. 35-46.

<sup>168</sup> Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş., "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat", 24.01.2018, <http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat> (Erişim Tarihi: 19 Temmuz 2018), s. 1.

#### 3.2.3.4. Sözleşme Bedelinin Performans Yükümlülüklerine Dağıtılması

Sözleşmede belirlenen her edim yükümlülüğünde belirlenen sözleşme bedeli, meydana gelen her edim yükümlülüğü sonucunda işletmenin beklediği gelir doğrultusunda dağıtımı gerçekleşmelidir. Bu dağıtımda bazı yöntemler kullanılmaktadır.<sup>169</sup>

- Yapılan İndirimlerin Dağıtılması
- Tek Başına Satış Fiyatı Belirleme
- Değişken Maliyetlerin Dağıtımı
- Gözlemlenebilir Verilere Dayalı Dağıtım

Standarda bakıldığında işletme kontrolünü karşı tarafa devredeceği mal veya hizmetlerin tek başına satış fiyatını belirler. Ancak satış fiyatı belirlenemiyorsa tahmin eder. Sözleşme indirimleri ve değişken fiyatları da içerebilir.<sup>170</sup> Bu durumda indirim ve değişken bedelin hangi edim yükümlülüklerine dağıtılacağı belirlenir. İşletme eğer yapılabiliyorsa fiziki ölçüm ve gözlem metodu yardımı ile de dağıtımı yapabilir. Burada önemli olan ölçümlerin doğru yapılmasıdır.<sup>171</sup>

#### 3.2.3.5. Hasılatın Muhasebeleştirilip Finansal Tablolara Aktarılması

Hasılat muhasebeleştirilirken zamana yaygın olarak veya belli bir zamanda muhasebeleştirilir. Zamana yaygın olarak muhasebeleştirilmesi için sözleşmede belirtilen mal veya hizmet devri bir anda değil belli bir zaman diliminde yavaş yavaş gerçekleşmektedir. Bu durum dışında hasılat, mal veya hizmetin kontrolü karşı tarafa geçtiği anda muhasebeleştirilmektedir.<sup>172</sup> Hizmet satışlarında yükümlülük daha çok zamana yaygın olarak gerçekleştiği için hasılat zamana yaygın bir şekilde muhasebeleştirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım projeleri buna

---

<sup>169</sup>EY (Ernst & Young), “A Closer Look at The New Revenue Recognition Standard”, 2017, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Applying-Revenue-October-2017-updated/\\$FILE/ey-Applying-Revenue-October-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Applying-Revenue-October-2017-updated/$FILE/ey-Applying-Revenue-October-2017.pdf) (Erişim Tarihi: 05Ağustos 2018), s. 160.

<sup>170</sup>Ali Fatih Dalkılıç, “The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers,” *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences* c.4 (2014): s. 67-84.

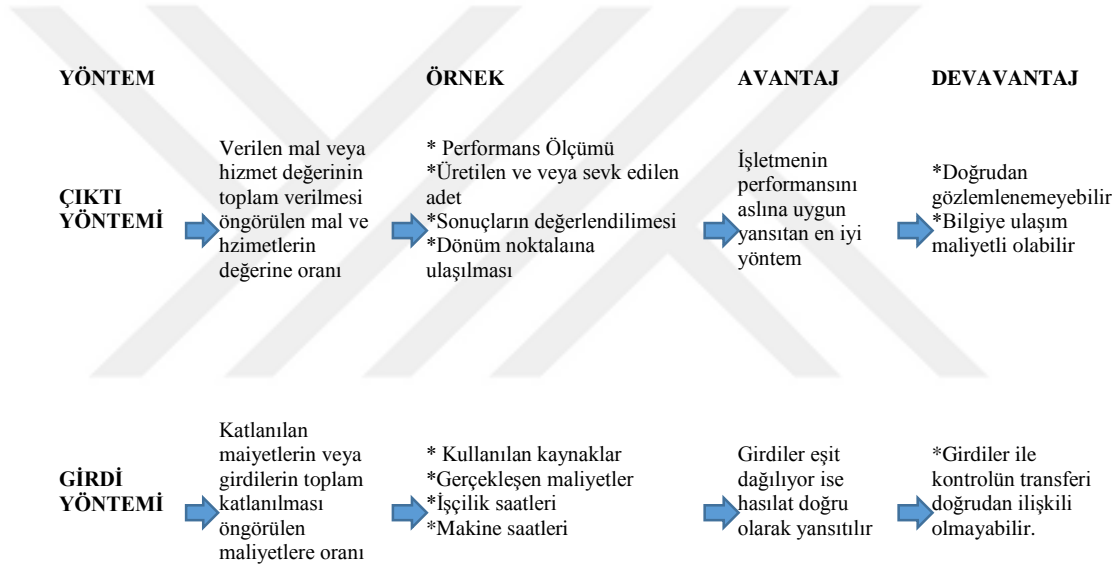
<sup>171</sup>Tuba Şavlı, a.g.e., 2016. s. 57-63.

<sup>172</sup>Gökhan Kılıç, *UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 28-29.

örnektir. Sözleşmede zamanı belirlenmiş olan bu projelerde hizmet devri belirli bir süreyi kapsamaktadır. Yükümlülüklerin belli bir zamanı kapsamaması sebebi ile hasıllatta zamana yaygın şekilde muhasebeleştirilip mali tablolara aktarılır. Bilanço tarihi itibari ile projenin ne kadarının tamamlandığının bilinmesi gerekmektedir. Bu durum ilerlemenin ölçülmesi zorunluluğunu beraberinde getirmektedir. İşletmeler bu ölçümler için çeşitli yöntemler kullanabilirler. Ancak seçilen yöntemin işin ilerlemesinin ölçülmesine uygun olması ve proje tamamlanana kadar aynı yöntemin uygulanması gerekmektedir. Kullanılacak yöntemler ikiye ayrılır.

- 1- Çıktı Yöntemi
- 2- Girdi Yöntemi

Aşağıdaki şemada yöntemler ile ilgili bilgiler verilmiştir.



### Şekil 1: Performans Ölçümünde Kullanılan Yöntemler

(Kaynak: Tuba Şavlı, a.g.e., 2016. s. 38.)

### TFRS 15 Yürürlük Tarihi

01 Ocak 2018 tarihinde ya da sonrasında uygulanmaya başlanacak olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı istenildiği takdirde erken uygulamaya geçilmesi de mümkün olmaktadır. Ancak bu karar verildiği takdirde dipnotlarda bu durumun açıklanması gerekmektedir.

## **TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı' nın Yürürlüğe Girmesi İle Birlikte Yürürlükten Kaldırılan Standartlar**

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı aşağıda yer alan standartların yerini almaktadır:

- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- TMS 18 Hasılat,
- TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları,
- TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri ve
- TMS Yorum 31 Hasılat-Reklâm Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.<sup>173</sup>

### **3.3. Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin TDMS ile TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı' nın Öngördüğü Muhasebeleştirme Esasları Arasındaki Farklar**

Çalışmanın bu bölümünde TDMS ile TFRS 15'in uygulanmasında ortaya çıkan farklılıklar açıklanacaktır. Bu farklılıklar vergilendirme esasları, gelirin tespit yöntemleri, maliyet unsurlarının muhasebeleştirilmesi ve hakedişlerin muhasebeleştirilmesi esasları arasındaki farklılıklar olmak üzere dört aşamada ele alınmıştır.

#### **3.3.1. Vergilendirme Açısından Farklılıklar**

##### **3.3.1.1. TDMS' ne Göre Vergilendirme**

Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesi' ne göre bir yıldan uzun süren inşaat işleri yıllara yaygın inşaat olarak kabul edilir. Bir yıldan uzun süren işlerde GVK 42' ye göre elde edilen kazançların tamamı işin tamamlandığı yılın geliri olarak kabul edilecek ve o yılın gelir veya kurumlar vergisine konu edilecektir.

---

<sup>173</sup>Kamu Gözetim Kurumu, TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2016, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS\\_15\\_09092016.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf), (Erişim Tarihi 14 Ağustos 2018), s. 2-34.

Bir işin bitmiş kabul edilmesi için geçici kabul tutanağının idarece onaylanmış olması gerekmektedir.<sup>174</sup> Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin bir yıldan uzun sürmesi durumunda devletin vergiyi geç alması ve vergi kaybına uğraması söz konusu olmaktadır. Bu durum verginin genellik ilkesi ile uyuşmamaktadır. Bu sebeple devlet vergi kesintisi uygulamasını zorunlu kılmıştır. İnşaat işi tamamlanıncaya kadar yüklenici firmaya yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılacak ve geçici ya da kesin kabul idarece onaylanıp vergi tahakkuk ettiğinde kesinti yapılan tutarlar ödenmesi gereken vergiden mahsup edilecektir.<sup>175</sup>

### 3.3.1.2 TFRS 15' e Göre Vergilendirme

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin standarda göre vergilendirilmesi GVK 42. maddesi ile farklılık göstermektedir. TFRS 15 standardında dönemsellik kavramı daha ön planda tutulmaktadır. Bu sebeple gelir ve maliyetler gerçekleştiği dönemde dikkate alınmaktadır. Sözleşmede yer alan hasılatlar girdi yöntemi hesaplamaları yardımı ile hesaplanıp ilgili dönemde muhasebeleştirilmekte ve finansal tablolara aktarılmaktadır. Bu durumda kar-zarar hesabı ilgili dönemde yapılmakta ve vergi tahakkuk etmektedir. Tahakkuk eden vergi yürürlükten kaldırılan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' nda da uygulandığı gibi "Ertelenmiş Vergi" hesabında takip edilir ve iş tamamlanıp geçici ya da kesin kabul tutanağı imzalandıktan sonra "Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılıp ödemesi gerçekleşir. Bu durumda gelir ve maliyetler dönemsellik ve tahakkuk kavramı gereği ilgili dönemde finansal tablolara yansıtılmış olur. Böylece finansal tabloların karşılaştırılabilirliği de sağlanmaktadır.<sup>176</sup>

### 3.3.2. Gelirin Tespit Yöntemi Açısından Farklılıklar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelirin tespit yönteminde 2 yöntem uygulanmaktadır.

#### 1- İşin Tam Bitim Yöntemi

---

<sup>174</sup>Hamide Özyürek, Derya Duman ve Samet Kaptan, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi," *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* c.44 (2015): s. 218.

<sup>175</sup>Hayrettin Usul, a.g.e., 2015. s. 13.

<sup>176</sup>Kudret Şevket Sayın ve Abdullah Kürşat Merter, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği," *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi* c.4 (2017): s. 74-76.



## 2- İşin Kısmen Bitim Yöntemi

### 3.3.2.1 TDMS' ne Göre Gelirin Tespit Yöntemi

TDMS' nde gelirin tespitinde uygulanan yöntem işin tam bitim yöntemidir.

**İşin Tam Bitim Yöntemi:** Bu yöntemde GVK' da belirtildiği gibi işin tamamlandığı anda kar/zarar tespiti yapılmaktadır. Bu yöntemde maliyet ve hakedişler bilanço hesaplarında takip edilmekte ve ilgili dönemin gelir tablosuna aktarılmamaktadır. Faaliyet dönemi içerisinde gerçekleşen maliyetler 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti hesaplarında, hakedişler ise 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesaplarında gösterilmektedir.<sup>177</sup>

### 3.3.2.2. TFRS 15 Standardına Göre Gelirin Tespit Yöntemi

TFRS 15' de gelirin tespitinde uygulanan yöntem girdi yöntemidir.

**Girdi Yöntemi:** TMS 11' deki adı tamamlanma yüzdesi yöntemi olan bu yöntem TFRS 15' te karşımıza girdi yöntemi olarak çıkmaktadır. Bu yöntemde ölçümlerin doğru yapılması finansal tabloların doğru hazırlanması açısından oldukça önem arz etmektedir. Bu yöntemde ölçüm, girdilerin toplamının katlanması öngörülen maliyetlere oranı şeklinde yapılmaktadır.<sup>178</sup> Gelirin güvenilir biçimde tahmin edilip edilememesi çok önemlidir. Eğer gelir ölçümü güvenilir ise bu yöntem kullanılır. Gelir tespitinde ölçümler güvenilir şekilde yapılamıyorsa öngörülen maliyet gelir olarak kaydedilecektir.

**Örneğin:** X işletmesi fiziki ölçümü ve tahmini ölçümü mümkün olmayan bir projede belirli bir tarihe kadar 120.000,00 TL harcama yapmıştır. İhale makamına göre hesaplanan hakediş ise 95.000,00 TL' dir. Bu durumda hasılat kaydı 120.000,00 TL olarak gerçekleştirilecektir.<sup>179</sup>

### 3.3.3. Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar

#### 3.3.3.1. TDMS' ne Göre Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi

Maliyet unsurlarını oluşturan kalemler 4 başlık altında toplanmaktadır.

1-) İlk Madde Malzeme Maliyetleri

---

<sup>177</sup>Hayrettin Usul, a.g.e., 2015. s. 17.

<sup>178</sup>Tuba Şavlı, a.g.e., 2016. s. 38.

<sup>179</sup>Hayrettin Usul, a.g.e., 2015. s. 21.

- 2-) İşçilik Giderleri
- 3-) Taşeron Giderleri
- 4-) Diğer Giderler

TDMS' ne göre bir takvim yılını aşan inşaatlar yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilmektedir. Sisteme göre yıllara yaygın inşaat maliyetleri geçici kabul ya da kesin kabul tutanağı imzalandığı dönemde maliyet olarak finansal tablolara yansır. Geçici/kesin kabul tutanağı imzalanana kadar oluşmuş maliyetler "170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabında izlenir.<sup>180</sup>

<b>170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ HS.</b>	<b>XXX</b>	
<b>XXX İLGİLİ ALACAKLI HESAP</b>		<b>XXX</b>

### 3.3.3.2. TFRS 15' e Göre Maliyet Unsurları ve Muhasebeleştirilmesi

Maliyet unsurları TFRS 15 kapsamında 3 başlık olarak karşımıza çıkmaktadır.

- 1-) Doğrudan sözleşme ile ilişkili maliyetler
- 2-) Gelecekteki edim yükümlülüklerini yerine getirmek için kullanılan ve yaratılan kaynaklar.
- 3-) Geri kazanılması beklenen maliyetler.
  - İşçilik
  - Malzeme
  - Araç gereç - teçizat
  - Sigortalama
  - Amortisman
  - Taşıma
  - Teknik Destek
  - Genel Giderler

<sup>180</sup>Hayrettin Usul, a.g.e., s. 22.

Yukarıda sayılan çeşitli gider kalemlerinin TFRS 15 kapsamında kaydı direkt gider olarak yapılmaktadır.<sup>181</sup>

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>XXX</b>	
<b>XXX İLGİLİ ALACAKLI HESAP</b>		<b>XXX</b>

### 3.3.4. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar

#### 3.3.4.1. TDMS' ne Göre Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işlerinde bir takvim yılını aşan inşaatlar yıllara yaygın olarak kabul edilmektedir. TDMS' ne göre yıllara yaygın inşaat hakedişleri geçici kabul ya da kesin kabul tutanağı imzalandığı dönemde gelir olarak finansal tablolara yansır. Geçici/kesin kabul tutanağı imzalanana kadar hakedişler “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri” hesabında izlenir.

<b>XXX İLGİLİ BORÇLU HESAP</b>	<b>XXX</b>	
<b>350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ</b>		<b>XXX</b>

#### 3.3.4.2. TFRS 15 Göre Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

Çeşitli ölçüm yöntemleri kullanılarak hesaplanan dönemin geliri olarak finansal tablolara yansıtılacak olan hakedişler hangi dönemde yapıldı ise o dönemin finansal tablolarına dönemsellik kavramı gereği aktarılır. Dönemde gerçekleşen hakedişlerde direkt hasılat kaydı yapılmaktadır.<sup>182</sup>

<sup>181</sup>Kamu Gözetim Kurumu, TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2016, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS\\_15\\_09092016.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf), (Erişim Tarihi 14 Ağustos 2018), s. 1-34.

<sup>182</sup>Hayrettin Usul, a.g.e., 2015. s. 23.

<b>XXX İLGİLİ BORÇLU HESAP</b>	<b>XXX</b>	
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		<b>XXX</b>

Tek Düzen Muhasebe Sistemi Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları 15 arasındaki farklılıklar özet olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3: TDMS ve TFRS 15 Arasındaki Farklılıkları İçeren Özet Tablo** <sup>183</sup>

FARKLILIK KONUSU	TDMS	TFRS 15
<b>VERGİLENDİRME ARASINDAKİ FARKLILIKLAR</b>	GVK 42. Maddesine göre kar-zarar hesabı kesin ya da geçici kabul tutanağı imzalandıktan sonra hesaplanır, vergi tahakkuk ettirilir ve aynı dönem ödemesi gerçekleştirilmektedir.	Standarda göre ilgili hesap dönemi sonunda kar-zarar hesaplanır mali tablolara yansıtılır. Tahakkuk eden vergi "Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabında takip edilir. İşin tamamlandığı dönemde ödemesi gerçekleştirilir.
<b>GELİRİN TESPİT YÖNTEMİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR</b>	İşin Tam Bitim Yöntemi benimsenmekte olup gelir tespiti projenin tamamlandığı dönemde yapılmaktadır. Hakedişler bekletilir ve iş tamamlandığı zaman hasılat kaydı olarak kaydedilir.	Girdi yöntemi benimsenmektedir. Her dönem bu yönteme göre yapılan hesaplamalar doğrultusunda hakedişler muhasebeleştirilir.
<b>MALİYET UNSURLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ARASINDAKİ FARKLILIKLAR</b>	Proje ile ilgili gerçekleşen giderler 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesapları aracılığı ile bilanço hesaplarında takip edilir. İşin tamamlandığı dönemde maliyet hesaplarına yansıtılıp 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı aracılığıyla gelir tablosuna aktarılır.	Proje ile ilgili gerçekleşen giderler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında takip edilir. 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı aracılığı ile ilgili dönemin gelir tablosuna aktarılır.
<b>GELİRLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ AÇISINDAN FARKLILIKLAR</b>	Proje devam ederken yapılan hakedişler 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesapları aracılığı ile bilanço hesaplarında takip edilir. İşin tamamlandığı dönemde 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır.	Proje devam ederken yapılan hakedişler 600 Yurtiçi Satışlar hesabında takip edilir.
<b>ÖN PLANA ÇIKAN KAVRAM AÇISINDAN FARKLILIKLAR</b>	İhtiyatlılık kavramı.	Dönemsellik kavramı.
<b>AMAÇ FARKLILIKLARI</b>	Vergiye tabi olan kazancın tespiti.	Dönemsel olarak karşılaştırılabilir, güvenilir mali tablo ve ticari karın doğru tespit edilmesi.
<b>BİLGİ KULLANICILARI AÇISINDAN FARKLILIKLAR</b>	Mali tablolar üzerinde yapılacak analiz ve değerlendirmelerde yetersiz kalmaktadır.	Mali tablolar üzerinde yapılacak analiz ve değerlendirmelerde yeterlidir.

<sup>183</sup> Esra Ayşe Gümüş, a.g.e., 2015. s. 129.

<b>KAR PAYI DAĞITIMI AÇISINDAN FARKLILIKLAR</b>	İşin tamamlandığı dönemde kar-zarar hesabı yapılacağı için kar payı dağıtımı gerçekleştirilmemektedir.	İlgili dönemde kar-zarar hesabı yapıldığı için kar payı dağıtımı gerçekleştirilmektedir.
---	--	--

### 3.4. Yeni Yürürlüğe Giren TFRS 15 ile Yürürlükten Kaldırılan TMS 11 Arasındaki Farklılıklar ve TFRS 15 ile Birlikte Gelen Yenilikler

TFRS 15 ile birlikte TMS 11’ de olmayan bazı yeni uygulamalar ve yeni kavramlar meydana gelmiştir.

#### 3.4.1. Yeni Yürürlüğe Giren TFRS 15 ile Yürürlükten Kaldırılan TMS 11 Arasındaki Farklılıklar

TFRS 15 ve TMS 11 arasındaki temel farklar aşağıdaki gibidir;

- **Sözleşme Maliyetleri;** TMS 11’ de özel bir düzenleme bulunmamaktadır ancak TFRS 15 ile birlikte bir sözleşmenin yapılması için katlanılan ek maliyetler (örneğin, bir inşaat projesi için yapılan fizibilite çalışmaları, mühendislik ölçümleri gibi tüm ön hazırlık maliyetleri) sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın gider olarak finansal tablolara aktarılır.
- **Sözleşmenin Önemli Bir Finansman Unsuru İçermesi;** TMS 11’ de alınan hakediş avanslarına uygulanan bir iskonto işlemi bulunmamaktadır. TFRS 15 ile birlikte 1 yıl ve daha uzun süreli işlerde anlaşma önemli bir finansman unsuru içeriyorsa söz konusu finansman unsurunun ayrıştırılması ve ayrı muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Örneğin 2 yıl sürecek olan bir proje için 400.000,00 TL avans alınmıştır. Uygulanacak faiz oranı % 6’ dır.

$$400.000,00 * \% 6 = 24.000,00 \text{ 1.Yıl}$$

$$400.000,00 + 24.000,00 = 424.000,00 \text{ TL}$$

$$424.000,00 * \% 6 = 25.400,00 \text{ 2.Yıl}$$

$$\text{Toplam} = 449.400,00 \text{ TL.}$$

<b>FAİZ GİDERLERİ</b>	<b>24.000,00</b>	
<b>ALINAN SİPARİŞ AVANSLAR</b>		<b>24.000,00</b>
<b>Alınan Avans Faiz Gideri 1. Yıl</b>		
<b>FAİZ GİDERLERİ</b>	<b>25.400,00</b>	
<b>ALINAN SİPARİŞ AVANSLAR</b>		<b>25.400,00</b>

<b>Alınan Avans Faiz Gideri 2. Yıl</b>		
<b>ALINAN SİPARİŞ AVANSLAR</b>	<b>449.400,00</b>	
<b>HASILAT</b>		<b>449.400,00</b>
<b>Alınan Avans Mahsubu</b>		

- **Girdi Yöntemi;** TMS 11’ de Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi kullanılmaktadır. TFRS 15 ile birlikte Girdi Yöntemlerine göre hasılat ölçümü yapılacaktır (katlanılan maliyetler veya girdilerin toplamı / katlanılması öngörülen maliyetler).<sup>184</sup>

### 3.4.2 TFRS 15 ile Birlikte Gelen Yeni Kavramlar

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ile birlikte yeni gelen kavramlar aşağıdaki gibidir;

- **“Sözleşme varlığı;** İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır.
- **Sözleşme Yükümlülüğü;** İşletmenin müşteriden tahsil ettiği ( veya tahsile hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.
- **İşlem Bedeli;** İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir(üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç).
- **Edim yükümlülüğü;** Aşağıdakilerden herhangi birinin müşteriye devredilmesine dair müşteriyle yapılan sözleşmedeki bir taahhüttür:
  - a) Farklı bir mal veya hizmet (mal veya hizmetler paketi)
  - b) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devrinde aynı yöntem izlenen bir seri farklı mal veya hizmet.
- **Tek başına satış fiyatı;** İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetlerden birini müşteriye ayrı olarak satmış olması halinde talep edeceği fiyattır.”<sup>185</sup>

<sup>184</sup>Kamu Gözetim Kurumu, TFRS15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2016, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS\\_15\\_09092016.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_09092016.pdf), (Erişim Tarihi 15 Ağustos 2018), s. 10-23.

<sup>185</sup>Tuba Şavlı, a.g.e., 2016. s. 25-26.

**Tablo 4: TMS 11 ve TFRS 15' in Karşılaştırılması**<sup>186</sup>

KONU	TMS 11	TFRS 15
VERGİLENDİRME	Standartta göre ilgili hesap dönemi sonunda kar-zarar hesaplanır mali tablolara yansıtılır. Tahakkuk eden vergi "Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabında takip edilir. İşin tamamlandığı dönemde ödemesi gerçekleştirilir.	Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır
GELİRİN TESPİT YÖNTEMİ	Tamamlanma yüzdesi yöntemi benimsenmektedir. Her dönem bu yönetime göre yapılan hesaplamalar doğrultusunda hakedişler muhasebeleştirilir.	Girdi yöntemi benimsenmektedir. Her dönem bu yönetime göre yapılan hesaplamalar doğrultusunda hakedişler muhasebeleştirilir.
MALİYET UNSURLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	Proje ile ilgili gerçekleşen giderler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında takip edilir. 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı aracılığı ile ilgili dönemin gelir tablosuna aktarılır.	Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır
GELİRLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	Proje devam ederken yapılan hakedişler 600 Yurtiçi Satışlar hesabında takip edilir.	Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır
HAKEDİŞ AVANSLARININ ÖNEMLİ BİR FİNANSMAN UNSURU İÇERMESİ	Standartta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.	Alınan hakediş avansı 1 yıldan uzun bir süreyi kapsıyor ve önemli bir finansman unsuru oluşturuyorsa ayrıştırılması ve ayrı muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.
GELİR TESPİTİNDE HASILATIN ÖLÇÜLMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	Girdi Yöntemi
SÖZLEŞME EK MALİYETLERİ	Standartta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.	Sözleşmenin yapılması için katılan ek maliyetler sözleşmenin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın gider olarak finansal tablolara aktarılır
SÖZLEŞME VARLIĞI	Standartta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.	İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır.
SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	Standartta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.	İşletmenin müşteriden tahsil ettiği (veya tahsile hak kazandığı) bedel karşılığında mal veya hizmetleri müşterisine devretme yükümlülüğüdür.
İŞLEM BEDELİ	Standartta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.	İşletmenin taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç).
EDİM YÜKÜMLÜLÜĞÜ	Standartta herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.	Sözleşmede adı geçen edimin müşteriye devredilmesine dair müşteriyle yapılan sözleşmedeki bir taahhüttür:

<sup>186</sup> Esra Ayşe Gümüş, a.g.e., 2015. s. 129.

<b>ÖN PLANA ÇIKAN KAVRAM AÇISINDAN FARKLILIKLAR</b>	Dönemsellik kavramı.	Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.
<b>AMAÇ FARKLILIKLARI</b>	Dönemsel olarak karşılaştırılabilir, güvenilir mali tablo ve ticari karın doğru tespit edilmesi.	Herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.
<b>BİLGİ KULLANICILARI AÇISINDAN FARKLILIKLAR</b>	Mali tablolar üzerinde yapılacak analiz ve değerlendirmelerde yeterlidir.	Mali tablo kullanıcıları açısından daha detaylı bilgi sağlamaktadır.
<b>KAR PAYI DAĞITIMI AÇISINDAN FARKLILIKLAR</b>	İlgili dönemde kar-zarar hesabı yapıldığı için kar payı dağıtımı gerçekleşmektedir.	İlgili dönemde kar-zarar hesabı yapıldığı için kar payı dağıtımı gerçekleşmektedir.



## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNİN TFRS 15 KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ**

#### **4.1. Uygulama Hakkında Genel Bilgiler**



Bu bölümde uygulamaya konu olan şirketin imzalamış olduğu sözleşme hakkında bilgiler ile uygulanan yöntem sonuçları açıklanmaktadır.

#### **4.2. Uygulamanın Amacı**

Bu uygulamanın amacı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgilenen X İnşaat Taahhüt A.Ş.'nin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında yapılan muhasebe kayıtlarını ve bu doğrultuda hazırlanan finansal tabloları bir örnek yardımı ile açıklamaktır.

#### **4.3. Uygulamada Yer Alan Şirket' in İmzalamış Olduğu İnşaat Sözleşmesi Hakkında Bilgiler**

X İnşaat Taahhüt A.Ş. 25.04.2016' da imzaladığı sözleşme ile 300 konutluk bir projeye 25.05.2016' da başlamış ve toplam bitirme süresi 2 yıl olarak belirtilmiştir. Sözleşme türü birim fiyatlı sözleşmedir. 7.500.000,00 TL olarak belirlenen ihale bedelinde inşaatın tahmini maliyeti 6.000.000,00 TL olarak hesaplanmıştır. 2 yıl içinde gerçekleşen işlemler şöyledir:

- 1. Yıl:** İşletme 2.750.000,00 TL harcama yapmış bulunmaktadır. Yıl içinde 3.437.250,00 TL hakediş faturası düzenlemiştir. Hakediş bedeli tahsili gerçekleşmiştir.
- 2. Yıl:** İşletme 3.000.000,00 TL harcama yapmış bulunmaktadır. Yıl içinde 3.750.000,00 TL hakediş faturası düzenlemiştir. Hakediş bedeli tahsili gerçekleşmiştir.
- 3. Yıl:** İşletme 250.000,00 TL harcama yapmış ve inşaatı tamamlamıştır. Yıl içinde 312.750,00 TL hakediş faturası düzenmiş bedeli tahsil edilmiştir.

#### **4.4. Uygulama**

Muhasebe kayıtları TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında yapılacak ve sonrasında finansal tablolar düzenlenecektir.

#### **Tablo 5: X İnşaat Taahhüt A.Ş. 01.01.2016 Tarihli Açılış Bilançosu**

<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>7.237.727,75</b>	<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>6.004.527,75</b>
<b>A HAZIR DEĞERLER</b>	<b>1.011.241,25</b>	<b>A.MALİ BORÇLAR</b>	<b>2.681.950,00</b>
Kasa	77.351,25	Banka Kredileri	1.790.000,00
Alınan Çekler	757.000,00	Diğer Mali Borçlar	891.950,00
Bankalar	294.310,00	<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>2.138.000,00</b>
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	-159.420,00	Satıcılar	1.158.000,00
Diğer Hazır Değerler	42.000,00	Borç Senetleri	980.000,00
<b>B. MENKUL KIYMETLER</b>	<b>31.000,00</b>	<b>C. DİĞER BORÇLAR</b>	<b>676.067,50</b>
Hisse Senetleri	31.000,00	Ortaklara Borçlar	481.067,50
<b>C. TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>4.284.369,00</b>	Personele Borçlar	195.000,00
Alıcılar	3.154.369,00	<b>F ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK.</b>	<b>402.500,00</b>
Alacak Senetleri	937.000,00	Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.000,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	193.000,00	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	401.500,00
<b>D. DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>697.500,00</b>	<b>G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>104.010,25</b>
Ortaklardan Alacaklar	650.000,00	Kıdem Tazminatı Karşılığı	57.010,25
Personelden Alacaklar	31.000,00	Maliyet Giderleri Karşılığı	47.000,00
Diğer Çeşitli Alacaklar	16.500,00	<b>I. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.000,00</b>
<b>E STOKLAR</b>	<b>1.031.000,00</b>	Diğ. Çeş. Yab.Kay.	2.000,00
İlk Madde Malzeme	615.000,00	<b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.165.200,00</b>
Diğer Stoklar	210.000,00	<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>1.596.700,00</b>
Stok Değ. Düş. Karş.	-95.000,00	Satıcılar	901.700,00
Verilen Sipariş Avansları	301.000,00	Borç Senetleri	695.000,00
<b>H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>182.617,50</b>	<b>E. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>568.500,00</b>
Personel Avansları	106.117,50	Kıdem Tazminatı Karşılığı	568.500,00
İş Avansları	76.500,00	<b>5 ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>8.637.500,00</b>
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>9.569.500,00</b>	<b>A. ÖDENMİŞ SERMAYE</b>	<b>7.000.000,00</b>
<b>A. TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>946.000,00</b>	Sermaye	7.000.000,00
Alıcılar	590.000,00	<b>C. KAR YEDEKLERİ</b>	<b>1.637.500,00</b>
Verilen Depozito ve Teminatlar	356.000,00	Yasal Yedekler	978.500,00
<b>B. DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>352.000,00</b>	Statü Yedekleri	659.000,00
Ortaklardan Alacaklar	352.000,00		
<b>D. MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>7.933.000,00</b>		

Arazi ve Arsalar	1.565.000,00		
Binalar	2.010.000,00		
Tesis Makine ve Cihazlar	3.561.000,00		
Taşıtlar	927.000,00		
Demirbaşlar	563.000,00		
Birikmiş Amortismanlar	-693.000,00		
<b>E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>338.500,00</b>		
Haklar	390.000,00		
Birikmiş Amortismanlar	-51.500,00		
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>16.807.227,75</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>16.807.227,75</b>

Birinci yılın yevmiye kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

**TFRS 15 Girdi Yöntemine göre yapılan hesaplamalar şu şekildedir:**

1. Yıl = 31.12.2016 Tarihine kadar katlanılan maliyetler / Katlanılması öngörülen maliyetler

$$2.750.000,00 / 6.000.000,00 = 0,4583$$

$$\text{Dönemin Geliri} = 7.500.000,00 * 0,4583 = 3.437.250,00 \text{ TL}$$

**Birinci Yılın Yevmiye Kayıtları**

- 1- Konut projesi için 2.744.000,00 TL + % 18 KDV hazır beton ve inşaat malzemeleri harcaması yapılmış senet keşide edilerek ödemesi gerçekleşmiştir.
- 2- İlk Madde malzeme olarak 6.000,00 TL + % 18 KDV değerinde çeşitli giderler nakden ödenmiştir.
- 3- Bu proje için 52.000,00 TL tutarında sözleşme ön hazırlık mühendislik çalışmaları harcaması yapılmıştır.
- 4- Konut projesi için 100.000,00 TL hakediş avansı alınmıştır. 3.000,00 TL gelir vergisi ve 750,00 TL Damga Vergisi peşin ödenmiştir. Faiz oranı % 6' dır.

- 5- Yıl içinde 3.437.250,00 TL + % 18 KDV hakediş bedeli tahakkuk etmiş ve faturası kesilmiştir. %3 stopaj kesintisi yapılmıştır. % 0,948 damga vergisi hesaplanmıştır.
- 6- Banka ekstrelerinde hakediş bedelinin tahsil edildiği tespit edilmiştir.
- 7- Proje reklam bedeli 37.980,00 TL + % 18 KDV nakden ödenmiştir.
- 8- İnşaatta çalışan makineler için 95.750,00 TL amortisman ayrılmıştır.
- 9- Şirket merkezine ait 50.000,00 TL + % 18 KDV genel yönetim giderleri nakit olarak ödenmiştir. Genel yönetim giderleri 30.000,00 TL kira ödemesi, 12.000,00 TL elektrik ve 8.000,00 TL ısıtma sistemi bedelidir.
- 10- KDV mahsup kayıtları gerçekleşmiştir.
- 11- Maliyet yansıtma kayıtları tamamlanmıştır.
- 12- Maliyet hesapları kapatılmıştır.
- 13- Gerçekleşen gelirler Kar/Zarar hesabına aktarılmıştır.
- 14- Dönem giderleri Kar/Zarar hesabına aktarılmıştır.
- 15- Vergi öncesi kardan karşılık ayrılmıştır.
- 16- Kar/Zarar gelir tablosu hesabına aktarılmıştır.
- 17- Dönem Net Karı Bilanço'ya aktarılmıştır.

1)

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>2.744.000,00</b>	
740 01 Hazır Beton 2.000.000,00		
740 02 İnşaat Malzemeleri 744.000,00		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>493.920,00</b>	
		<b>321 BORÇ SENETLERİ</b>
Konut Projesi Harcama Kaydı		<b>3.237.920,00</b>
2)		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>6.000,00</b>	
740 00 İlk Madde Malzeme Giderleri 6.000,00		
		<b>100 KASA</b>
İlk Madde Malzeme Gideri		<b>6.000,00</b>
3)		

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>52.000,00</b>	
740 99 Sözleşme hazırlık çalışmaları 52.000,00		
<b>100 KASA</b>		<b>52.000,00</b>
Sözleşme Giderleri		
4)		
<b>100 KASA</b>	<b>96.250,00</b>	
<b>295 PEŞ.ÖD.VERGİ VE FONLAR</b>	<b>3.000,00</b>	
295 01 Mahsup Ed. Gelir Ver. 3.000,00		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>		
740 01 Damga Vergisi 750,00	<b>750,00</b>	
<b>780 FİNANSMANİDERLERİ</b>	<b>6.000,00</b>	
<b>340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</b>		<b>106.000,00</b>
Alınan Avans		
5)		
<b>120 ALICILAR</b>	<b>3.920.252,37</b>	
120 01 Hakediş Bedeli		
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>32.585,13</b>	
740 04 Proje Hakediş Bedeli Damga Vergisi 32.585,13		
<b>295 PEŞ.ÖD.VER.FON.</b>	<b>103.117,50</b>	
295 Hakediş Bedeli Stopj Kesintisi 103.117,50		
<b>600 YURTIÇI SATIŞLAR</b>		<b>3.437.250,00</b>
600 01 Konut projesi hakediş bedeli 3.437.250,00		
<b>391 HESAPLAN KDV</b>		<b>618.705,00</b>
Proje hakediş bedeli		
6)		
<b>102 BANKALAR</b>	<b>3.920.252,37</b>	
<b>120 ALICILAR</b>		<b>3.920.252,37</b>
Hakediş Bedelinin Tahsili		
7)		
<b>760 PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERLERİ</b>	<b>37.980,00</b>	
760 01 Proje Reklam Giderleri 37.980,00		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>6.836,40</b>	
<b>100 KASA</b>		<b>44.816,40</b>
Proje Reklam Gideri		

8)			
	<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>		<b>95.750,00</b>
	740 05 Birikmiş Amortismanlar	95.750,00	
		<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR</b>	<b>95.750,00</b>
	İş Makineleri Amortisman Gideri		
9)			
	<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>50.000,00</b>
	770 01 Genel Merkez Kira Giderleri	30.000,00	
	770 03 Elektrik Giderleri	12.000,00	
	770 04 Doğalgaz Giderleri	8.000,00	
	<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>		<b>9.000,00</b>
		<b>100 KASA</b>	<b>59.000,00</b>
	Merkez Genel Giderleri		
10)			
	<b>391 HESAPLANAN KDV</b>		<b>618.705,00</b>
		<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>509.756,40</b>
		<b>360 ÖD. VERGİ VE FONLAR</b>	<b>108.948,60</b>
		360 00 Ödenecek KDV	109.948,60
	KDV Mahsup Kaydı		
11)			
	<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ</b>		<b>2.931.085,13</b>
	622 01 Konut Projesi Maliyetleri	1.931.085,13	
	<b>631 PAZ.SAT.DAĞITIM GİDERLERİ</b>		<b>37.980,00</b>
	<b>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>50.000,00</b>
	<b>660 KISA VD.BORÇ.GİDERLERİ</b>		<b>6.000,00</b>
		<b>741 HİZMET ÜRETİM MAL. YAN. HS.</b>	<b>2.931.085,13</b>
		<b>761 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. YAN. HS.</b>	<b>37.980,00</b>
		<b>771 GENEL YÖNETİM GİD. YAN. HS.</b>	<b>50.000,00</b>
		<b>780 FİNANSMAN GİD. YAN. HS.</b>	<b>6.000,00</b>
	Maliyet Hesaplarının Yansıtılması		
12)			
	<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>2.931.085,13</b>

761 PAZ. SAT. DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HS.	37.980,00	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	50.000,00	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.	6.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MAL.		2.931.085,13
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		37.980,00
770 GENEL YÖNETİM GİD.		50.000,00
780 FİNANSMAN GİD.		6.000,00
Yansıtma Kayıtlarının Kapatılması 13)		
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>	<b>3.437.250,00</b>	
<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>3.437.250,00</b>
Gelirlerin KAR/ZARAR Hesabına Aktarımı 14)		
<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>3.025.065,13</b>	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		2.931.085,13
631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		37.980,00
632 GENEL YÖNETİM GİD.		50.000,00
660 KISA VD. BORÇLANMA GİD.		6.000,00
Giderlerin KAR/ZARAR Hesabına Aktarımı 15)		
<b>691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.</b>	<b>82.436,97</b>	
<b>484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ</b>		<b>82.436,97</b>
Ertelenmiş Vergi Kaydı		
Girdi Yöntemi Hs:		
Kar = 3.437.250,00 - 2.931.085,13 = 506.164,87		
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: 506.164,87*0,20 = 101.232,97		
Faaliyet Giderleri (Mali Zarar) = 37.980,00+50.000,00+6.000,00 = 93.980,00		

Ertelenmiş Vergi Varlığı = 93.980,00*0,20 = 18.796,00			
Net Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü= 101.232,97-18.796,00= <b>82.436,97</b>			
<b>16)</b>			
<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>412.184,87</b>	
<b>691 DÖN. KARI VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.</b>			<b>82.436,97</b>
<b>692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>			<b>329.747,90</b>
Karın Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması			
<b>17)</b>			
<b>692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>329.747,90</b>	
<b>590 DÖNEM NET KARI</b>			<b>329.747,90</b>
Dönem Karının Bilançoya Aktarımı			

**Tablo 6: X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2016 Tarihli Bilançosu**

<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>11.092.413,72</b>	<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>9.457.396,35</b>
<b>A HAZIR DEĞERLER</b>	<b>4.865.927,22</b>	<b>A.MALİ BORÇLAR</b>	<b>2.681.950,00</b>
Kasa	11.784,85	Banka Kredileri	1.790.000,00
Alınan Çekler	757.000,00	Diğer Mali Borçlar	891.950,00
Bankalar	4.214.562,37	<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>5.375.920,00</b>
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	-159.420,00	Satıcılar	1.158.000,00
Diğer Hazır Değerler	42.000,00	Borç Senetleri	4.217.920,00
<b>B. MENKUL KIYMETLER</b>	<b>31.000,00</b>	<b>C. DİĞER BORÇLAR</b>	<b>676.067,50</b>
Hisse Senetleri	31.000,00	Ortaklara Borçlar	481.067,50



<b>C. TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>4.284.369,00</b>	Personele Borçlar	195.000,00
Alıcılar	3.154.369,00	<b>D ALINAN AVANSLAR</b>	<b>106.000,00</b>
Alacak Senetleri	937.000,00	Alınan Sipariş Avansları	106.000,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	193.000,00	<b>F ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK.</b>	<b>511.448,60</b>
<b>D. DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>697.500,00</b>	Ödenecek Vergi ve Fonlar	109.948,60
Ortaklardan Alacaklar	650.000,00	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	401.500,00
Personelden Alacaklar	31.000,00	<b>G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>104.010,25</b>
Diğer Çeşitli Alacaklar	16.500,00	Kıdem Tazminatı Karşılığı	57.010,25
<b>E STOKLAR</b>	<b>1.031.000,00</b>	Maliyet Giderleri Karşılığı	47.000,00
İlk Madde Malzeme	615.000,00	<b>I. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.000,00</b>
Diğer Stoklar	210.000,00	Diğ. Çeş. Yab.Kay.	2.000,00
Stok Değ. Düş. Karş.	-95.000,00	<b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.247.636,97</b>
Verilen Sipariş Avansları	301.000,00	<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>1.596.700,00</b>
<b>H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>182.617,50</b>	Satıcılar	901.700,00
Personel Avansları	106.117,50	Borç Senetleri	695.000,00
İş Avansları	76.500,00	<b>E. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>568.500,00</b>
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>9.579.867,50</b>	Kıdem Tazminatı Karşılığı	568.500,00
<b>A. TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>946.000,00</b>	<b>F. GELECEK YILLARA AİT GELİR VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>	<b>82.436,97</b>
Alıcılar	590.000,00	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	82.436,97
Verilen Depozito ve Teminatlar	356.000,00	<b>5 ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>8.967.247,90</b>
<b>B. DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>352.000,00</b>	<b>A. ÖDENMİŞ SERMAYE</b>	<b>7.000.000,00</b>
Ortaklardan Alacaklar	352.000,00	Sermaye	7.000.000,00
<b>D. MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>7.933.000,00</b>	<b>C. KAR YEDEKLERİ</b>	<b>1.637.500,00</b>
Arazi ve Arsalar	1.565.000,00	Yasal Yedekler	978.500,00
Binalar	2.010.000,00	Statü Yedekleri	659.000,00
Tesis Makine ve Cihazlar	3.561.000,00	<b>F. DÖNEM NET KARI</b>	<b>329.747,90</b>
Taşıtlar	927.000,00	Dönem Net Karı	329.747,90
Demirbaşlar	563.000,00		
Birikmiş Amortismanlar	-693.000,00		

<b>E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>242.750,00</b>		
Haklar	390.000,00		
Birikmiş Amortismanlar	-147.250,00		
<b>H. DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>106.117,50</b>		
Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	106.117,50		
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>20.672.281,22</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>20.672.281,22</b>



**Tablo 7: X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2016 Tarihli Gelir Tablosu**

A. BRÜT SATIŞLAR	3.437.250,00
1. Yurtiçi Satışlar	3.437.250,00
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ	
C. NET SATIŞLAR	3.437.250,00
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	-2.931.085,13
3. Satılan Hizmet Maliyeti	-2.931.085,13
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>506.164,87</b>
E. FAALİYET GİDERLERİ	-87.980,00
2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	-37.980,00

3. Genel Yönetim Giderleri	-50.000,00
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>418.184,87</b>
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	
H. FİNANSMAN GİDERLERİ	-6.000,00
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>412.184,87</b>
I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>412.184,87</b>
K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	-82.436,97
<b>DÖNEM NET KARI</b>	<b>329.747,90</b>

**TFRS 15 Girdi Yöntemine göre yapılan 2. yıl hesaplamaları şu şekildedir:**

**2. Yıl** = 31.12.2017 Tarihine kadar katlanılan maliyetler / Katlanılması öngörülen maliyetler

$$2.750.000,00 + 3.000.000,00 / 6.000.000,00 = 0,9583$$

**Dönemin Geliri** = 7.500.000,00 \* 0,9583 = 7.187.250,00 TL

**2.Yıl Hakediş Bedeli** = 7.187.250,00 – 3.437.250,00 = 3.750.000,00 TL

**İkinci Yılın Yevmiye Kayıtları Şöyledir:**

- 1- Konut projesi için 3.000.000,00 TL + % 18 KDV harcama yapılmış çek keşide edilerek ödemesi gerçekleşmiştir.
- 2- Yıl içinde 3.750.000,00 TL + % 18 KDV hakediş bedeli tahakkuk etmiş ve faturası kesilmiştir. %3 stopaj kesintisi yapılmıştır. % 0,948 damga vergisi hesaplanmıştır.
- 3- Banka ekstrelerinde hakediş bedelinin tahsil edildiği tespit edilmiştir.
- 4- Bankadan 90.000,00 TL para çekilmiştir.

- 5- 600.000,00 TL kredi 92.000,00 TL faiz ödemesi ile birlikte banka tarafından ödenmiştir.
- 6- İnşaatta çalışan makineler için 95.750,00 TL amortisman ayrılmıştır.
- 7- Şirket merkezine ait 63.000,00 TL + % 18 KDV genel yönetim giderleri nakit olarak ödenmiştir. Genel yönetim giderleri 30.000,00 TL kira ödemesi, 9.000 TL elektrik ve 24.000,00 TL ısıtma sistemi bedelidir.
- 8- Şirket 1.000.000,00 TL + % 18 KDV değerinde iş makinesi satın almıştır. Ödemesi için çek keşide edilmiştir.
- 9- Alınan avansın 2. Yıl faiz gideri hesaplanmıştır.
- 10- KDV mahsup kayıtları gerçekleşmiştir.
- 11- Maliyet yansıtma kayıtları tamamlanmıştır.
- 12- Maliyet hesapları kapatılmıştır.
- 13- Gerçekleşen gelirler Kar/Zarar hesabına aktarılmıştır.
- 14- Dönem giderleri Kar/Zarar hesabına aktarılmıştır.
- 15- Vergi öncesi kardan karşılık ayrılmıştır.
- 16- Kar/Zarar gelir tablosu hesabına aktarılmıştır.
- 17- Dönem Net Karı Bilanço'ya aktarılmıştır.

1)

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>3.000.000,00</b>	
740 03 Konut Projesi İnşaatı	3.000.000,00	
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>540.000,00</b>	
<b>103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ</b>		<b>3.540.000,00</b>
Konut Projesi Harcama Kaydı		
2)		
<b>120 ALICILAR</b>	<b>4.276.950,00</b>	

120 01 Hakediş Bedeli			
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>		<b>35.550,00</b>	
740 04 Proje hakediş bedeli damga vergisi	35.550,00		
<b>295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR</b>		<b>112.500,00</b>	
295 Hakediş bedeli stopj kesintisi	112.500,00		
<b>600 YURTIÇI SATIŞLAR</b>			<b>3.750.000,00</b>
600 01 Konut projesi hakediş bedeli	3.750.000,00		
<b>391 HESAPLANAN KDV</b>			<b>675.000,00</b>
Proje hakediş bedeli			
3)			
<b>102 BANKALAR</b>		<b>4.276.950,00</b>	
<b>120 ALICILAR</b>			<b>4.276.950,00</b>
Hakediş Bedelinin Tahsili			
4)			
<b>100 KASA</b>		<b>90.000,00</b>	
<b>102 BANKALAR</b>			<b>90.000,00</b>
Bankadan Çekilen Nakit			
5)			
<b>300 BANKA KREDİLERİ</b>		<b>600.000,00</b>	
<b>780 FİNANSMAN GİDERLERİ</b>		<b>92.000,00</b>	
780 01 Faiz Giderleri	92.000,00		
<b>102 BANKALAR</b>			<b>692.000,00</b>
Kredi Geri Ödemesi			
6)			
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>		<b>95.750,00</b>	
740 05 Birikmiş Amortismanlar	95.750,00		
<b>257 BİRİKMİŞ AMORTİSANLAR</b>			<b>95.750,00</b>
İş Makineleri Amortisman Gideri			
7)			
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>63.000,00</b>	
770 01 Genel Merkez Kira Giderleri	30.000,00		
770 03 Elektrik Giderleri	9.000,00		
770 04 Doğalgaz Giderleri	24.000,00		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>		<b>11.340,00</b>	
<b>100 KASA</b>			<b>74.340,00</b>
Merkez Genel Giderleri			
8)			

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		1.000.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV		180.000,00	
	<b>103 VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ</b>		<b>1.180.000,00</b>
İş Makinesi Alımı			
9)			
	<b>780 FİNANSMAN GİDERLERİ</b>	<b>6.360,00</b>	
	<b>340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</b>		<b>6.360,00</b>
106.000,00 * % 6= 6.360,00			
Avans Alımı			
10)			
	<b>391 HESAPLANAN KDV</b>	<b>785.948,60</b>	
	<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>		<b>731.340,00</b>
	<b>360 ÖD.VERGİ VE FONLAR</b>		<b>53.608,60</b>
	360 00 Ödenecek KDV 53.608,60		
Kdv Mahsup Kaydı			
11)			
	<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ</b>	<b>3.131.300,00</b>	
622 01 Konut Projesi Maliyetleri	3.131.300,00		
	<b>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	<b>63.000,00</b>	
	<b>660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</b>	<b>98.360,00</b>	
	<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>3.131.300,00</b>
	<b>771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>63.000,00</b>
	<b>781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>98.360,00</b>
Maliyet Hesaplarının Yansıtılması			
12)			
	<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.</b>	<b>3.131.300,00</b>	
	<b>771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>	<b>63.000,00</b>	
	<b>781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>	<b>98.360,00</b>	
	<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ</b>		<b>3.131.300,00</b>
	<b>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>63.000,00</b>
	<b>660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</b>		<b>98.360,00</b>
Yansıtma Kayıtlarının Kapatılması			
13)			

<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>	<b>3.750.000,00</b>	
<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>3.750.000,00</b>
Gelirlerin KAR/ZARAR Hesabına Aktarımı		
14)		
<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>3.292.660,00</b>	
<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ</b>		<b>3.131.300,00</b>
<b>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>63.000,00</b>
<b>660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</b>		<b>98.360,00</b>
Giderlerin KAR/ZARAR Hesabına Aktarımı		
15)		
<b>691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.</b>	<b>91.468,00</b>	
<b>484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ</b>		<b>91.468,00</b>
Ertelenmiş Vergi Kaydı		
Girdi Yöntemi Hs:		
Kar = 3.750.000,00 - 3.131.300,00 = 618.700,00		
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: 618.700,00*0,20 = 123.740,00		
Faaliyet + Fin. Giderleri = 63.000,00+92.000,00+6.360,00 =161.360,00		
Ertelenmiş Vergi Varlığı = 161.360,00*0,20 = 32.272,00		
Net Ertenmiş Vergi Yükümlülüğü= 123.740,00-32.272,00= <b>91.468,00</b>		
16)		
<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>457.340,00</b>	
<b>691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.</b>		<b>91.468,00</b>
<b>692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>365.872,00</b>
Karın Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması		
17)		
<b>692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>365.872,00</b>	
<b>590 DÖNEM NET KARI</b>		<b>365.872,00</b>
Dönem Karının Bilançoya Aktarımı		

**Tablo 8: X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2017 Tarihli Bilançosu**

<b>1 DÖNEN VARLIKLAR</b>		<b>9.883.023,72</b>	<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>8.807.416,35</b>
<b>A HAZIR DEĞERLER</b>		<b>3.656.537,22</b>	<b>A.MALİ BORÇLAR</b>		<b>2.081.950,00</b>
Kasa	27.444,85		Banka Kredileri	1.190.000,00	
Alınan Çekler	757.000,00		Diğer Mali Borçlar	891.950,00	
Bankalar	7.709.512,37		<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>		<b>5.375.920,00</b>
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	-4.879.420,00		Satıcılar	1.158.000,00	
Diğer Hazır Değerler	42.000,00		Borç Senetleri	4.217.920,00	
<b>B. MENKUL KIYMETLER</b>		<b>31.000,00</b>	<b>C. DİĞER BORÇLAR</b>		<b>676.067,50</b>
Hisse Senetleri	31.000,00		Ortaklara Borçlar	481.067,50	
<b>C. TİCARİ ALACAKLAR</b>		<b>4.284.369,00</b>	Personele Borçlar	195.000,00	
Alıcılar	3.154.369,00		<b>D ALINAN AVANSLAR</b>		<b>112.360,00</b>
Alacak Senetleri	937.000,00		Alınan Sipariş Avansları	112.360,00	
Verilen Depozito ve Teminatlar	193.000,00		<b>F ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK.</b>		<b>455.108,60</b>
<b>D. DİĞER ALACAKLAR</b>		<b>697.500,00</b>	Ödenecek Vergi ve Fonlar	53.608,60	
Ortaklardan Alacaklar	650.000,00		Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	401.500,00	
Personelden Alacaklar	31.000,00		<b>G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>		<b>104.010,25</b>
Diğer Çeşitli Alacaklar	16.500,00		Kıdem Tazminatı Karşılığı	57.010,25	



<b>E STOKLAR</b>	<b>1.031.000,00</b>	Maliyet Giderleri Karşılığı	47.000,00
İlk Madde Malzeme	615.000,00	<b>I. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.000,00</b>
Diğer Stoklar	210.000,00	Diğ. Çeş. Yab.Kay.	2.000,00
Stok Değ. Düş. Karş.	-95.000,00	<b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.339.104,97</b>
Verilen Sipariş Avansları	301.000,00	<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>1.596.700,00</b>
<b>H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>182.617,50</b>	Satıcılar	901.700,00
Personel Avansları	106.117,50	Borç Senetleri	695.000,00
İş Avansları	76.500,00	<b>E. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>568.500,00</b>
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>10.596.617,50</b>	Kıdem Tazminatı Karşılığı	568.500,00
<b>A. TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>946.000,00</b>	<b>F. GELECEK YILLARA AİT GELİR VE GİDER TAHAKKUKLARI</b>	<b>173.904,97</b>
Alıcılar	590.000,00	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	173.904,97
Verilen Depozito ve Teminatlar	356.000,00	<b>5 ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>9.333.119,90</b>
<b>B. DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>352.000,00</b>	<b>A. ÖDENMİŞ SERMAYE</b>	<b>7.000.000,00</b>
Ortaklardan Alacaklar	352.000,00	Sermaye	7.000.000,00
<b>D. MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>8.837.250,00</b>	<b>C. KAR YEDEKLERİ</b>	<b>1.637.500,00</b>
Arazi ve Arsalar	1.565.000,00	Yasal Yedekler	978.500,00
Binalar	2.010.000,00	Statü Yedekleri	659.000,00
Tesis Makine ve Cihazlar	4.561.000,00	<b>D. GEÇMİŞ YIL KARLARI</b>	<b>329.747,90</b>
Taşıtlar	927.000,00	Geçmiş Yıl Karları	329.747,90
Demirbaşlar	563.000,00	<b>F. DÖNEM NET KARI</b>	<b>365.872,00</b>

Birikmiş Amortismanlar	-788.750,00	Dönem Net Karı	365.872,00
<b>E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>242.750,00</b>		
Haklar	390.000,00		
Birikmiş Amortismanlar	-147.250,00		
<b>H. DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>218.617,50</b>		
Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	218.617,50		
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>20.479.641,22</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>20.479.641,22</b>

**Tablo 9: X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2017 Tarihli Gelir Tablosu**

A. BRÜT SATIŞLAR	3.750.000,00
1. Yurtiçi Satışlar	3.750.000,00
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ	
C. NET SATIŞLAR	3.750.000,00
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	-3.131.300,00
3. Satılan Hizmet Maliyeti	-3.131.300,00
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>618.700,00</b>
E. FAALİYET GİDERLERİ	-63.000,00
3. Genel Yönetim Giderleri	-63.000,00
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>555.700,00</b>

F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	
H. FİNANSMAN GİDERLERİ	(98.360,00)
1.Kısa Vadeli Borçlanma Gideri	-98.360,00
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>457.340,00</b>
I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>457.340,00</b>
K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	-91.468,00
<b>DÖNEM NET KARI</b>	<b>365.872,00</b>

### 3. Yıl: Hakediş Bedeli - Geçmiş Yılların Geliri

$$7.500.000,00 - (3.437.500,00+3.750.500,00) = 312.750,00 \text{ TL}$$

#### Üçüncü Yılın Yevmiye Kayıtları Şöyledir:

- 1- Konut projesi için 250.000,00 TL + % 18 KDV harcama yapılmış bedeli banka havalesi ile ödenmiştir.
- 2- Yıl içinde 312.750,00 TL + % 18 KDV hakediş bedeli tahakkuk etmiş ve faturası kesilmiştir. %3 stopaj kesintisi yapılmıştır. % 0,948 damga vergisi hesaplanmıştır. Avans mahsubu yapılmıştır.
- 3- Banka ekstrelerinde hakediş bedelinin tahsil edildiği tespit edilmiştir.
- 4- Bankadan 55.000,00 TL para çekilmiştir.
- 5- Şirket merkezine ait 58.000,00 TL + % 18 KDV genel yönetim giderleri nakit olarak ödenmiştir. Genel yönetim giderleri 30.000,00 TL kira ödemesi, 10.000 TL elektrik ve 18.000,00 TL ısıtma sistemi bedelidir.
- 6- KDV mahsup kayıtları gerçekleşmiştir.
- 7- Maliyet yansıtma kayıtları tamamlanmıştır.
- 8- Maliyet hesapları kapatılmıştır.
- 9- Gerçekleşen gelirler Kar/Zarar hesabına aktarılmıştır.
- 10- Dönem giderleri Kar/Zarar hesabına aktarılmıştır.
- 11- Vergi öncesi kardan karşılık ayrılmıştır.

12- Kar/Zarar gelir tablosu hesabına aktarılmıştır.

13- Dönem Net Karı Bilançoya aktarılmıştır.

1)

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>		<b>250.000,00</b>	
740 03 Konut Projesi İnşaatı	250.000,00		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>		<b>45.000,00</b>	
<b>102 BANKALAR</b>			<b>295.000,00</b>
Konut Projesi Harcama Kaydı			
2)			
<b>120 ALICILAR</b>		<b>247.337,63</b>	
120 01 Hakediş Bedeli			
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>		<b>2.964,87</b>	
740 04 Proje hakediş bedeli damga vergisi	2.964,87		
<b>295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR</b>		<b>6.382,50</b>	
295 Hakediş bedeli stopj kesintisi	6.382,50		
<b>340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</b>	112.360,00	<b>112.360,00</b>	
<b>600 YURTİÇİ SATIŞLAR</b>			<b>312.750,00</b>
600 01 Konut projesi hakediş bedeli	312.750,00		
<b>391 HESAPLANAN KDV</b>			<b>56.295,00</b>
Proje hakediş bedeli			
3)			
<b>102 BANKALAR</b>		<b>244.337,63</b>	
<b>120 ALICILAR</b>			<b>244.337,63</b>
Hakediş Bedelinin Tahsili			
4)			
<b>100 KASA</b>		<b>55.000,00</b>	
<b>102 BANKALAR</b>			<b>55.000,00</b>
Bankadan Çekilen Nakit			
5)			

<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>58.000,00</b>	
770 01 Genel Merkez Kira Giderleri	30.000,00		
770 03 Elektrik Giderleri	10.000,00		
770 04 Doğalgaz Giderleri	18.000,00		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>		<b>10.440,00</b>	
	<b>100 KASA</b>		<b>68.440,00</b>
Merkez Genel Giderleri			
6)			
<b>391 HESAPLANAN KDV</b>		<b>109.903,60</b>	
	<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>		<b>55.440,00</b>
	<b>360 ÖD.VERGİ VE FONLAR</b>		<b>54.463,60</b>
	360 00 Ödenecek KDV	64.903,60	
KDV Mahsup Kaydı			
7)			
<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ</b>		<b>252.964,87</b>	
622 01 Konut Projesi Maliyetleri	252.964,87		
<b>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	58.000,00	<b>58.000,00</b>	
	<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>252.964,87</b>
	<b>771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>58.000,00</b>
Maliyet Hesaplarının Yansıtılması			
8)			
<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>252.964,87</b>	
<b>771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>58.000,00</b>	
	<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>		<b>252.964,87</b>
	<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>58.000,00</b>
Yansıtma Kayıtlarının Kapatılması			
9)			
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		<b>312.750,00</b>	

<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>312.750,00</b>
Gelirlerin KAR/ZARAR Hesabına Aktarımı	
<b>10)</b>	
<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>310.964,87</b>
<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ</b>	<b>252.964,87</b>
<b>632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	<b>58.000,00</b>
Giderlerin KAR/ZARAR Hesabına Aktarımı	
<b>11)</b>	
<b>691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.</b>	<b>392,73</b>
<b>484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ</b>	<b>392,73</b>
Ertelenmiş Vergi Kaydı	
Girdi Yöntemi Hs:	
Kar = 312.750,00 - 252.964,87 = 59.785,13	
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü: 59.785,13*0,22 = 13.152,73	
Faaliyet Giderleri (Mali Zarar) = 58.000,00	
Ertelenmiş Vergi Varlığı = 58.000,00*0,22 = 12.760,00	
Net Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü= 13.152,73-12.760,00= <b>392,73</b>	
<b>12)</b>	
<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>1.785,13</b>
<b>691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞ.</b>	<b>392,73</b>
<b>692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>1.392,40</b>
Karın Gelir Tablosu Hesabına Aktarılması	
<b>13)</b>	
<b>690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>1.392,40</b>

<b>590 DÖNEM NET KARI</b>		<b>1.392,40</b>
Dönem Karının Bilançoya Aktarımı		
<b>14)</b>		
<b>484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ</b>		<b>174.297,70</b>
<b>370 DÖN. KARI VER.VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.</b>		<b>174.297,70</b>
Ödenecek Kurumlar Vergisi		

**Tablo 10: X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2018 Tarihli Bilançosu**

<b>1 DÖNEM VARLIKLAR</b>		<b>9.766.921,35</b>	<b>3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>		<b>8.870.209,05</b>
<b>A HAZIR DEĞERLER</b>		<b>3.537.434,85</b>	<b>A.MALİ BORÇLAR</b>		<b>2.081.950,00</b>
Kasa	14.004,85		Banka Kredileri	1.190.000,00	
Alınan Çekler	757.000,00		Diğer Mali Borçlar	891.950,00	
Bankalar	7.603.850,00		<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>		<b>5.375.920,00</b>
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	-4.879.420,00		Satıcılar	1.158.000,00	
Diğer Hazır Değerler	42.000,00		Borç Senetleri	4.217.920,00	
<b>B. MENKUL KIYMETLER</b>		<b>31.000,00</b>	<b>C. DİĞER BORÇLAR</b>		<b>676.067,50</b>
Hisse Senetleri	31.000,00		Ortaklara Borçlar	481.067,50	
<b>C. TİCARİ ALACAKLAR</b>		<b>4.287.369,00</b>	Personele Borçlar	195.000,00	
Alıcılar	3.157.369,00		<b>F ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK.</b>		<b>455.963,60</b>
Alacak Senetleri	937.000,00		Ödenecek Vergi ve Fonlar	54.463,60	
Verilen Depozito ve Teminatlar	193.000,00		Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	401.500,00	
<b>D. DİĞER ALACAKLAR</b>		<b>697.500,00</b>	<b>G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>		<b>278.307,95</b>
Ortaklardan Alacaklar	650.000,00		Dön.Kararı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	174.297,70	
Personelden Alacaklar	31.000,00		Kıdem Tazminatı Karşılığı	57.010,25	

Diğer Çeşitli Alacaklar	16.500,00	Maliyet Giderleri Karşılığı	47.000,00
<b>E STOKLAR</b>	<b>1.031.000,00</b>	<b>I. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.000,00</b>
İlk Madde Malzeme	615.000,00	Diğ. Çeş. Yab.Kay.	2.000,00
Diğer Stoklar	210.000,00	<b>4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>2.165.200,00</b>
Stok Değ. Düş. Karş.	-95.000,00	<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>1.596.700,00</b>
Verilen Sipariş Avansları	301.000,00	Satıcılar	901.700,00
<b>H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>182.617,50</b>	Borç Senetleri	695.000,00
Personel Avansları	106.117,50	<b>E. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>568.500,00</b>
İş Avansları	76.500,00	Kıdem Tazminatı Karşılığı	568.500,00
<b>2 DURAN VARLIKLAR</b>	<b>10.603.000,00</b>	<b>5 ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>9.334.512,30</b>
<b>A. TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>946.000,00</b>	<b>A. ÖDENMİŞ SERMAYE</b>	<b>7.000.000,00</b>
Alıcılar	590.000,00	Sermaye	7.000.000,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	356.000,00	<b>C. KAR YEDEKLERİ</b>	<b>1.637.500,00</b>
<b>B. DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>352.000,00</b>	Yasal Yedekler	978.500,00
Ortaklardan Alacaklar	352.000,00	Statü Yedekleri	659.000,00
<b>D. MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>8.837.250,00</b>	<b>D. GEÇMİŞ YIL KARLARI</b>	<b>695.619,90</b>
Arazi ve Arsalar	1.565.000,00	Geçmiş Yıl Karları	695.619,90
Binalar	2.010.000,00	<b>F. DÖNEM NET KARI</b>	<b>1.392,40</b>
Tesis Makine ve Cihazlar	4.561.000,00	Dönem Net Karı	1.392,40
Taşıtlar	927.000,00		
Demirbaşlar	563.000,00		
Birikmiş Amortismanlar	-788.750,00		
<b>E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>242.750,00</b>		
Haklar	390.000,00		
Birikmiş Amortismanlar	-147.250,00		
<b>H. DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>225.000,00</b>		
Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	225.000,00		
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>20.369.921,35</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>20.369.921,35</b>



**Tablo 11: X İnşaat Taahhüt A.Ş. 31.12.2018 Tarihli Gelir Tablosu**

A. BRÜT SATIŞLAR	312.750,00
1. Yurtiçi Satışlar	312.750,00
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ	
C. NET SATIŞLAR	312.750,00
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	-252.964,87
3. Satılan Hizmet Maliyeti	-252.964,87
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>59.785,13</b>
E. FAALİYET GİDERLERİ	-58.000,00
3. Genel Yönetim Giderleri	-58.000,00
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>1.785,13</b>
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	
H. FİNANSMAN GİDERLERİ	
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>1.785,13</b>
I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>1.785,13</b>
K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.	-392,73
<b>DÖNEM NET KARI</b>	<b>1.392,40</b>

Kurumlar vergisi mükellefi olan X İnşaat AŞ., 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca beyannamesini hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine verecek ve ödemesi gereken vergiyi aynı ay sonuna kadar da ödeyecektir.



## SONUÇ

Son yıllarda ülkemizde ve dünyada ekonomik olarak gittikçe daha büyük bir yer kaplayan inşaat sektörü muhasebe uygulamaları açısından da önemli hale gelmiştir. Gittikçe daha büyük çaplı projelerin yapılması, daha geniş onarım hizmetlerinin sunulması daha uzun süreleri kapsamaya başlamıştır. Bu durum inşaat muhasebesini yıllara yaygın inşaat ve onarım - yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım olmak üzere iki gruba ayırmıştır. İşin tamamlanma süresi bir takvim yılından daha uzun süren inşaat

ve onarım işleri yıllara yaygın inşaat ve onarım olarak kabul edilirken, bir takvim yılından kısa sürede tamamlanacak olan inşaat ve onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri olarak değerlendirilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde faaliyet süresinin uzun olması devam eden inşaat faaliyetine ait hasılat ve maliyetlerin finansal tablolara ne zaman yansıtılması gerektiği sorununu beraberinde getirmektedir. Muhasebe işlemleri TDMS' ne göre yapıldığında GVK' nda da belirtildiği gibi "işin tam bitim yöntemini" benimsemektedir. Bundan dolayı projenin tamamlanmasına kadar olan sürede proje maliyetleri ve hasılatlar finansal tablolara projenin tamamlandığı dönemde yansıtılmaktadır. Ancak muhasebe işlemleri TFRS 15' e göre yapıldığında "işin kısmen bitim yöntemi" benimsendiği için inşaatın hasılatı ve maliyetleri ilgili dönemde doğru ölçüm yöntemleri kullanılarak finansal tablolara aktarılır. TDMS finansal tablolar üzerinde karşılaştırma, analiz ve yatırımcılara doğru bilgi aktarımı açısından yetersiz kalmakta, TFRS 15 ise finansal tablolar üzerinde analiz, karşılaştırma ve yatırımcılara doğru bilgi aktarılması konusunda daha yeterli bilgi sağlamaktadır.

31 Aralık 2017 tarihine kadar yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebe işlemleri TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı' na göre muhasebeleştirilip finansal tablolara aktarılırken 01 Ocak 2018 tarihinden itibaren TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı yürürlükten kaldırılmış ve yerine daha geniş kapsamlı olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı getirilmiştir. TFRS 15 beş aşamalı bir yöntem uygulamaktadır. 1. Aşama: Sözleşmenin tanımlanması, 2. Aşaması: Edim yükümlülüklerinin belirlenmesi, 3. Aşama: İşlem fiyatının belirlenmesi, 4. Aşama: İşlem fiyatının yükümlülüklerle dağıtılması ve 5. Aşama: Hasılatın raporlanması şeklindedir.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlemleri TMS 11' e göre uygulanırken var olmayan ve TFRS 15' in yürürlüğe girmesi ile birlikte var olan 3 yeni uygulama karşımıza çıkmaktadır. İlk olarak sözleşme yapılması için katlanılan ek maliyetler (sözleşme ön hazırlıkları, mühendislik çalışmaları, fizibilite çalışmaları vb.) sözleşmenin yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın gider olarak finansal tablolara aktarılır. İkinci olarak sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içermesidir. Bir yıl ve daha uzun süreli sözleşmelerde anlaşma önemli bir finansman unsuru içeriyorsa

ayrı muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu durum yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde alınan hakediş avaslarında uygulanmaktadır. Son olarak tamamlanma yüzdesi yöntemi yerine girdi yöntemi (katlanılan maliyetler / katlanılması öngörülen maliyetler) uygulanmaktadır. Ayrıca TFRS 15 sözleşme varlığı, sözleşme yükümlülüğü, işlem bedeli, edim yükümlülüğü, tek başına satış fiyatı gibi yeni kavramlar kazandırmıştır.

Bu yeni standart ile ilgili birçok uygulamaya, yeni akademik çalışmalara ve farklı akademisyenlerin yorumlarına ihtiyaç vardır.



## KAYNAKÇA

Abdioğlu, Hasan. *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Dora Yayınları, 2012.

A Closer Look at The New Revenue Recognition Standard, EY (Ernst & Young),

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Applying-Revenue-October-](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Applying-Revenue-October-2017-updated/$FILE/ey-Applying-Revenue-October-2017.pdf)

[2017-updated/\\$FILE/ey-Applying-Revenue-October-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-Applying-Revenue-October-2017-updated/$FILE/ey-Applying-Revenue-October-2017.pdf), (ET: 05.08 2018).

- Adrian, James ve Douglas Adrian. *Construction Accounting: Financial, Managerial, Auditing and Tax*. USA: Stipes Publishing, 2006.
- Akça, Semih, *Yıllara Yaygın İnşaat ve İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları 11 Açısından Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın 2016.
- Akdoğan Nalan ve Orhan Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Akın, Serdar, *Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2010.
- Akın, Serdar. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Alınan Hakediş Ödemelerinde Damga Vergisi Kesintisi,” *Vergi Sorunları Dergisi* c.273 (2011): s. 152.
- Arabacı, Havva. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Amortisman Giderlerinin Dağıtımı,” *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi* c.1 (2017): s. 46.
- Aslan, Tunay. “Accounting of Long-Term Construction Contracts Based on Turkish Accounting Standards (TMS 11),” *Journal of Economics, Finance and Accounting* c.2 (2015): s. 208-219.
- Aşker, Ali. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri,” *Vergi Raporu Dergisi* c.87 (2006): s. 64.
- Atay, Mehmet Serdar. *Muhasebe Sistemleri ve Tek Düzen Hesap Planında Uygulanması*. Ankara: Asil Yayıncılık, 2013.
- Ayalp Gümüşburun, Gülden ve Mehmet Emin Öcal, “Türk İnşaat Sektöründe Mimari Tasarım Süreci Hataları ve Nedenleri,” *Erciyes Üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü Dergisi* c.32 (2016): s. 2.
- Ayazoğlu, Berrak, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri,” *Vergi Dünyası Dergisi* c.280 (2004): s. 190-192.

- Aydın, Şule, *Yıllara Yaygın İnşaat İşleri ve Muhasebeleştirilmesi*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2015.
- Bayraktar, Deniz ve Emre Artun Bayraktar. “Türkiye’ de Yapı Müteahhitliği Tanımının Yasal Bir Çerçeve de Tartışılması,” *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi* c.4 (2017): s. 43.
- Benligiray, Yılmaz. *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981.
- Bozok, Mehmet Sinan. *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2011.
- Büyükmirza, Kâmil. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- Çankaya, İslam. *İnşaat Muhasebesi (Yıllara Yaygın, Özel (yapsat) İnşaatlarda)*. Ankara: Şenlik Yayınları, 2013.
- Çatıkkaş, Özgür. “Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Değerlendirilmesi,” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi* c.37 (2012): s. 71.
- Çatıkkaş, Özgür, ve Cafer Şuekinci. *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Yapım Tanıtım Yayıncılık, 2013.
- Çalış, Yıldırım Ercan ve Nur Baran Altınoy. “Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi: Bir İnşaat İşletmesinin Maliyet Merkezine Yönelik Performans Analizi,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi* c.16 (2014): 29-44.
- Çetin, Abdurrahman, ve Yusuf Dinç. “Türkiye’de Teminat Mektupları: Uygulamalar ve Hukuki Sorunlar,” *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi* c.5 (2013): s. 67-92.
- Dalkılıç, Ali Fatih. “The Real Step In Convergence Project: A Paradigm Shift From Revenue Recognition To Revenue From Contracts With Customers,” *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences* c.4 (2014): s. 67-84.

- Demir, Erol. “Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme,” *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi* c.8 (2015): s. 834-845.
- Demir, Erol. *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*. İstanbul: Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu Yayıncılık, 2017.
- Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır, *Türkiye Finansal Raporlama Satndartları (Tfrs) Açıklamalar Ve Uygulamalar*. İstanbul: İsmmmo Yayıncılık, 2018.
- Demir, Yasin. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı”, <<https://docplayer.biz.tr/359997-Yillara-yaygin-insaat-ve-onarim-isleri-ile-ozel-insaat-ayrimi-ve-muhasebelestirme-boyutunun-analizinin-ornekli-anlatimi-yasin-demir.html>>, (ET: 21.03.2018).
- Demirboğa, Dursun Ali. “Kamu İhale Sözleşmesinin Yapılması Usulleri (İhale Usulleri),” *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* c.9 (2017): s. 181-201.
- Diril, Funda, *İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2010.
- Epstein, Barry, ve Eva Jermakowicz. *2010 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. Canada: Wiley&Sons, 2010.
- Erol, Mikail ve Muhsin Aslan. “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi,” *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* c.12 (2017): s. 70.
- Eşkinat, Rana ve Filiz Tepecik. “İnşaat Sektörüne Küresel Bakış,” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* c.14 (2012): s. 25-41.
- Erden, Selman Aziz. “İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri,” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* c.11 (2004): s. 18.
- Erden, Selman Aziz. *İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi*. Isparta: Tuğra Ofset Yayıncılık, 1997.

Geçici Kabul Tutanağı Onay Tarihinden Sonra Yapılan Hakediş Ödemesinde Tevkifat Hakkında, Gelir İdaresi Başkanlığı, <<http://www.gib.gov.tr/node/99047>>, (ET: 05.09.2017).

Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama – İş Bırakma Rehberi, Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler, Gelir İdaresi Başkanlığı, <[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/gelir\\_isi\\_dirakma\\_degisiklik.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/gelir_isi_dirakma_degisiklik.pdf)>, (ET: 18.09.2017).

Gülten, Selçuk. ve İlyas Kocaer. *Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Ankara Ofset Yayınevi, 2010.

Gümüş Esra Ayşe. *İnşaat Sözleşmelerinden Kaynaklanan Gelir ve Maliyetlerin Türk Vergi Mevzuatı ve Türk Muhasebe Standartları (TMS) Açısından Karşılaştırılması ve Muhasebe Uygulaması*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2015.

Güneş, Şibli. *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergileme Süreç*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.

Hacıköylü, Canatay. *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayıncılık, 2013.

İnan, Atilla. “Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme,” *Sayıştay Dergisi* c.17 (2006): s. 51-65.

Kamu Gözetimi Kurumu

Kılıç, Gökhan, *UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Hasılat Standardının Değerlendirilmesi*, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2017.

Kızılot, Şükrü. *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2014.

Kızılot, Şükrü. *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.

Kızılot, Şükrü. *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008.



- Köse, Ömer. “İnşaat Taahhüt İşlerinde İşin Tamamlanması ve Teslimi,” *Yaklaşım Dergisi* c.187 (2008): s. 75.
- Love, Peter, Purnendu Mandal, ve Jim Smith ve HengLi. “Modeling the Dynamics of Design Error Induced Rework in Construction,” *Construction Management and Economic* c.18 (2000): s. 567-574.
- Magal, Simha ve Jeffrey Word. *Integrated Business Processes with ERP Systems*. New York: John Willer & Sons, 2011.
- Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat, Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş., <<http://aksisdenetim.com/musterilerle-yapilan-sozlesmelerden-dogan-hasilat>>, (ET: 19.07.2018).
- Olsen, Lori ve Thomas R. Weirich, “New Revenue - Recognition Model,” *The Journal of Corporate Accounting*, c.22 (2010): s. 57.
- Örten, Remzi. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2014.
- Özel, Salih. *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Özer, Barış, ve Mustafa Mıynat, “Türkiye’de Uygulanan Kamu Tedarik Usullerinin Yolsuzluk Riski Açısından Analizi,” *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* c.14 (2016): s. 21-50.
- Özyürek Hamide, Duman Derya ve Kaptan Samet, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi,” *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* c.44 (2015): s. 218.
- PKF International, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Summary, <<https://www.pkf.com/media/10031241/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers-summary.pdf>>, (ET: 13.07.2018).
- Rodrik, Dani. “Understanding Economic Policy Reform,” *Journal of Economic Literature* c. 34 (1996). s. 9.
- Sayın, Kudret Şevket ve Merter, Abdullah Kürşat “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği,” *Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi* c.4 (2017): s. 74-76.

- Selimoğlu, Recep. *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*. İzmir: Hipotez Yayınları, 2011.
- Sezgin, Bülent. “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onma İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması,” *E Yaklaşım Dergisi* c.233 (2012): 397.
- Şakar, Okan. “Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri,” *Vergi Dünyası Dergisi* c.32 (2012): s. 84-85.
- Şavlı, Tuba. *UFRS 15 Kapsamında Açıklama ve Örneklerle Hasılatın Raporlanması*. İstanbul: İsmmmo Yayınları , 2016.
- Şengel, Salim. *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.
- Şenlik, Mehmet. *Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi Genel Bilgiler-Vergilendirme-Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Şenlik, Mehmet. *Açıklamalı- Örnekli İnşaat Muhasebesi Özellikli İşlemler- Örnek Uygulamalar- Ayrıntılı Hesap Planları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- Tarı Sibel, *Yapı Kooperatiflerinde İnşaat Yapım Yöntemleri ve Muhasebe Uygulaması*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010.
- Tezgelmez, Hilâl. *Türkiye Muhasebe Standardı 11 İnşaat Sözleşmeleri Kapsamında İnşaat Taahhüt İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, Raporlanması ve Uygulama Örneği*, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2014.
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, Kamu Gözetim Kurumu, <[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrk\\_iye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS\\_15\\_0902016.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrk_iye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_15_0902016.pdf)>, (ET: 12.07.2018).
- Usul, Hayrettin. *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık, 2012.
- Usul, Hayrettin. *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık, 2015.

Ünal, İsmail Önder, “ KPMG İnşaat Sektörel Bakış”,  
<<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2018/01/sektorel-bakis-2018-insaat.pdf>>, (ET: 08.09.2018).

Yereli, Ayşe, Nilgün Kayalı, ve Lale Demirlioğlu. “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi,” *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi c.13* (2011): 113-135.

Yıldırım, Çiğdem Özkaya. *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık, 2008

Yükçü, Süleyman. *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta Yayınları, 2011.

Yılmaz, Baki “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı, ” *Selçuk Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi c.7* (2007): s. 142-143.

Yılmaz, Kazım. *İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik*. Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2007.

Zaneldin, Essam, Tarek Hegazy, ve Donald Grierson, “Improving Design Coordination for Building Projects II: A Collaborative System,” *Journal of Construction Engineering and Management Journal c.129* (2003): s. 470-471.

Webb, Richard, ve Bernard Pulle, “PublicPrivatePartnership: An Introduction,” *Research Paper, Department of The Parliamentary Library c.1* (2002): s. 8.

16.03.1990 Tarih 20463 Sayılı Resmi Gazete.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu.