

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**



**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
— İSTANBUL —

**İNŞAAT İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE**  
**MUHASEBE STANDARTLARI (TMS11) ÇERÇEVESİNDE**  
**MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA**

**Turgay ERDALKIRAN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN**

**Doç. Dr. Seçkin GÖNEN**

**Haziran 2014**

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İNŞAAT İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE**  
**MUHASEBE STANDARTLARI (TMS11) ÇERÇEVESİNDE**  
**MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA**

**Turgay ERDALKIRAN**  
**122008273**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 02.06.2014

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Seçkin GÖNEN

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ

Yrd. Doç. Dr. Esin SAYIN

**Haziran 2014**

# ÖNSÖZ

Dünya ekonomisinin her geçen gün daha fazla küreselleştiği, ulusal ekonomiler arasındaki sınırların gün geçtikçe ortadan kalktığı, buna bağlı olarak finansal piyasalarda yabancı ülkelere yatırım yapacak olan yatırımcıların arttığı günümüzde; finansal raporların anlaşılır, tutarlı, tarafsız ve karşılaştırılabilir nitelikte sunulması, bu raporları kullanan kişi ve kurumların sağlıklı karar almalarında önemli rol oynamaktadır. Günümüzde inşaat sektörünün yatırım ve istihdam olanaklarının yüksekliği, ulusal ve uluslararası yatırımcıları için yarattığı katma değer, diğer sektörlerle olan yoğun ilişkisi gibi özellikleri göz önünde bulundurulduğunda, inşaat işletmelerine ait gelir ve maliyetlerin doğru şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. İnşaat işletmelerinde meydana gelen gelir ve maliyetlerinin tespitinde Vergi Kanunlarımızın uygulamakta olduğu özel vergileme rejimi nedeni ile özellikle birden fazla döneme yayılan inşaat işlerinde kazanç tespiti yapılamıyor olması, işletme finansal tablolarının karlılık açısından gerçek durumu yansıtmaya niteliğini önemli ölçüde yaralamaktadır. Özel vergileme rejiminin yarattığı bu sorun, Vergi Kanunlarımızın TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında belirtilen tamamlanma yüzdesi yöntemini tek yöntem olarak kabul ederek, Standartta yer alan ilkelerin uygulamaya dönüştürülmesini sağlayacak düzenlemelerle çözüme kavuşturulmalıdır.

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında deneyim, bilgi ve özveriyle desteğini esirgemeyen, gösterdiği anlayış ve sabırla özellikle motivasyonumun sürekli yüksek kalmasını sağlayan, değerli danışman hocam Doç. Dr. Seçkin GÖNEN'e çok teşekkür ederim. Ayrıca çalışmam sırasında manevi desteğini esirgemeyen eşime ve onlara ayıracağım zamanın gelmesini sabırla bekleyen çocuklarıma en içten teşekkürlerimi sunarım.

Örnek çalışmanın yapıldığı İnşaat ve taahhüt şirketinin yöneticileri, muhasebe departmanı çalışanlarına ve çalışmamın her aşamasında bilgi ve deneyimi ile pozitif katkı sağlayan değerli arkadaşım Mali Müşavir Ali İhsan ESMEROĞLU' na da teşekkürlerimi sunuyorum.

# İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER .....	ii
ÖZET .....	vi
ABSTRACT .....	viii
KISALTMALAR .....	x
TABLO LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ .....	xiii
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b>	

## İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. İNŞAAT KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ .....	15
1.1.1. İNŞAAT KAVRAMININ TANIMI.....	16
1.1.2. İNŞAAT KAVRAMININ ÇEŞİTLERİ.....	17
1.1.2.1. TAAHHÜT ŞEKLİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ .....	17
1.1.2.2. ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAATLAR .....	19
1.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN TEMEL UNSURLARI.....	21
1.2.1. İNŞAAT SAHİBİ.....	21
1.2.2. MÜTEAHHİT .....	21
1.2.3. TAŞERON .....	22
1.2.4. HAKEDİŞ .....	23
1.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE YAPIM USULLERİ.....	24
1.3.1. İHALE USULÜ .....	24
1.3.2. KAPALI TEKLİF USULÜ.....	25
1.3.3. AÇIK İHALE USULÜ .....	25
1.3.4. BELLİ İSTEKLİLER ARASINDA İHALE USULÜ .....	26
1.3.5. PAZARLIK USULÜ .....	26
1.3.6. DOĞRUDAN TEMİN.....	27
1.3.7. TASARIM YARIŞMALARI.....	28
1.4. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE İZLENEN SÜREÇ .....	29
1.4.1. PROJE HAZIRLIĞI.....	29

1.4.2. KEŞİF BEDELİNİN BELİRLENMESİ .....	30
1.4.3. İLANIN YAPILMASI VE İHALE BELGELERİNİN İNCELENMESİ .....	30
1.4.4. İHALEYE GİREBİLME KOŞULLARININ YERİNE GETİRİLMESİ.....	31
1.4.5. İNŞAAT TAAHHÜDÜ İÇİN TEKLİF ALINMASI .....	31
1.4.6. SÖZLEŞMENİN YAPILMASI VE KESİN TEMİNAT.....	32
1.5. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE SÖZLEŞME TÜRLERİ.....	32
1.5.1. BİRİM FİYAT USULÜNE GÖRE DÜZENLENEN SÖZLEŞMELER .....	34
1.5.2. GÖTÜRÜ FİYAT USULÜNE GÖRE DÜZENLENEN SÖZLEŞMELER .....	35
1.5.3. MALİYET ARTI KAR USULÜNE GÖRE DÜZENLENEN SÖZLEŞMELER ..	36
1.5.4. KARMA SÖZLEŞMELER.....	37
1.6. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNATLAR VE KABUL İŞLEMLERİ.....	38
1.6.1. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNATLAR .....	38
1.6.1.1. GEÇİCİ TEMİNAT .....	39
1.6.1.2. KESİN TEMİNAT .....	40
1.6.2. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KABUL İŞLEMLERİ .....	42
1.6.2.1. GEÇİCİ KABUL.....	43
1.6.2.2. KESİN KABUL .....	45

## İKİNCİ BÖLÜM

### İNŞAAT İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI TMS (11) ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

2.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI .....	46
2.1.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE ÖZELLİK TAŞIYAN HESAPLAR.....	47
2.1.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE GELİR TESPİT YÖNTEMLERİ.....	49
2.1.2.1. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİ .....	50
2.1.2.2. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ .....	50
2.1.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MALİYET TÜRLERİ VE MUHASEBE KAYITLARI .....	51
2.1.3.1. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ.....	52

2.1.3.2. İŞÇİLİK GİDERLERİ .....	54
2.1.3.3. TAŞERON GİDERLERİ.....	57
2.1.3.4. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ .....	58
2.1.3.5. ORTAK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMAN GİDERLERİ .....	60
<b>2.1.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE ÖZELLİK GÖSTEREN MUHASEBE KAYITLARI .....</b>	<b>63</b>
2.1.4.1. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI.....	64
2.1.4.2. ALINAN HAKEDİŞLER .....	65
2.1.4.3. DÖNEM İÇİNDE YAPILACAK MALİYET KAYITLARI.....	66
2.1.4.4. DÖNEM SONUNDA YAPILACAK MALİYET KAYITLARI .....	68
2.1.4.5. DÖNEM İÇİNDE YAPILACAK GELİR KAYITLARI.....	69
2.1.4.6. DÖNEM SONUNDA YAPILACAK GELİR KAYITLARI.....	69
<b>2.1.5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME ESASLARI.....</b>	<b>70</b>
2.1.5.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE İŞİN BAŞLAMA TARİHİ.....	72
2.1.5.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ.....	72
<b>2.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN ULUSLARARASI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ YERİ.....</b>	<b>73</b>
2.2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE GEREKLİLİĞİ .....	73
2.2.2. DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ .....	74
2.2.3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ .....	78
2.2.4. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ İLE İLGİLİ İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ İÇİN ULUSLARARASI ALANDA YAPILAN DÜZENLEMELER .....	79
2.2.5. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ İLE İLGİLİ İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ İÇİN TÜRKİYE’DE YAPILAN DÜZENLEMELER.....	80
<b>2.3. İNŞAAT İŞLEMLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS11) ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....</b>	<b>81</b>
2.3.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI.....	82
2.3.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TANIMI VE TÜRLERİ.....	82
2.3.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ .	84
2.3.4. SÖZLEŞME GELİRLERİ VE MALİYETLERİ.....	86
2.3.5. SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	90

2.3.5.1. SÖZLEŞME SONUCUNUN GÜVENİLİR BİÇİMDE ÖNGÖRÜLMESİ DURUMU .....	91
2.3.5.2. SÖZLEŞME SONUCUNUN GÜVENİLİR BİÇİMDE ÖNGÖRÜLEMESİ DURUMUNDA MUHASEBELEŞTİRME .....	92
2.3.5.3. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRME .....	94
2.3.5.4. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	101
2.3.6. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER.....	102
2.3.7. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR.....	102
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>	
<b>İNŞAAT İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS11) ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA</b>	
3.1. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....	103
3.1.1. UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI .....	103
3.1.2. UYGULAMADA KULLANILAN YÖNTEM.....	103
3.1.3. UYGULAMADA YER VERİLEN İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER ....	104
3.1.4. UYGULAMAYA KONU PROJE İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER .....	105
3.2. MUHASEBE UYGULAMASI.....	107
3.2.1. V.U.K'NA GÖRE MUHASEBE KAYITLARI (TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİ).....	108
3.2.2. TMS-11'E GÖRE MUHASEBE KAYITLARI (TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ).....	130
3.2.3. YÖNTEMLERDEN ELDE EDİLEN SONUÇLARIN KARŞILAŞTIRILMASI	140
SONUÇ.....	141
KAYNAKLAR .....	143

# ÖZET

## **İnşaat İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları (Tms11) Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama**

Günümüzde inşaat sektörü, yatırım ve istihdam potansiyelinin yüksekliği, yarattığı katma değer, diğer sektörlerle ve sanayilerle yakınlığı gibi nedenlerle ülke ekonomilerinin gelişip kalkınmasında çok önemli bir rol üstlenmiştir. Bu lokomotif özellikleri esas alınarak inşaat işletmelerinin dönem karı ve proje maliyetlerinin doğru olarak tespit edilmesi, yatırımcılar, kamu otoritesi ve işletme sahipleri açısından önem taşımaktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin büyük bir kısmının yapımının birden fazla yılı kapsamı nedeniyle inşaat faaliyetinden elde edilen kârın nasıl belirleneceği konusu önem taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Yöntemlerden ilki ve ülkemizde yıllardır kullanılmakta olan GVK 42-43-44. maddelerinde düzenlenen ve işin bütünüün tamamlanması neticesinde kâr ve zararın belirlendiği tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde; işin bittiği dönemde kazanç tespiti yapılarak o dönemin gelir- gider hesaplarına yansıtılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde vergilemenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla da GVK'nın 94'üncü maddesinde hakediş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilemeye mahsuben, vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Muhasebe uygulamalarında ise; yapılan harcama ve tahsil edilen hakediş tutarları iş bitene kadar gelir-gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte, işin devamı boyunca aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle bilanço hesaplarında gösterilmektedir. Diğer taraftan Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarından, 11 nolu İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise, kârın saptanmasında dikkate alınacak temel yöntem olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır. Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin başlaması ile bitirilmesinin farklı dönemlerde gerçekleştiğini belirtmekte ve dönemsellik kavramına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu yönteme göre



muhasebeleştirmede inşaat işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyet kayıtları gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılmaktadır. Böylece daha güvenilir finansal tablolar oluşturulmakta ve bu tablolar sayesinde bilgi kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunulması mümkün olmaktadır. Bu çalışmada inşaat taahhüt işletmelerinde kullanılan muhasebe sistemi, yıllara sari inşaat ve onarım işlerindeki özel vergileme rejimi ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı incelenmiştir. Ayrıca İnşaat İşlemlerinin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde muhasebeleştirilmesi bir uygulama rneği ile açıklanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt işleri, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, , Hakediş, Tamamlanmış Szleşme Yöntemi, Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.

# ABSTRACT

## **An Application Towards the Accounting of Construction Operations in the Framework of the Tax Procedure Law and the Turkish Accounting Standards (Tms11)**

The construction sector today has assumed a very important role in the development of national economies for reasons such as its high investment and employment potential, the value-added it creates and its close links with other sectors and industries. Based on these leading characteristics of the construction sector, it is important for investors, public authorities, and enterprise owners that the period profits and project costs of construction enterprises should be correctly determined.

Since construction and contracting work usually spreads over several years, how to determine the profit from construction activity is an important question. Two methods are used in the accounting of construction and contracting work spread over years. The first method is the Completed Contract method, used in our country for many years now and provided for in Articles 42 to 44 to of the Income Tax Law, whereby the profit or loss is determined following the completion of the entire work. In construction and contracting work spread over years, the profit is determined in the period in which the work is completed, and reflected in the income-expense accounts of that period. To compensate for the delay in tax collection due to the fact that construction and contracting work spread over years will be taxed in the period in which the work is completed, Article 94 of the Income Tax Law provides for tax deductions from progress payments, to be offset against the taxation to be made in the year of work completion. In accounting applications, the expenses incurred and the progress payments collected are not linked with the income-expense accounts until after the work is completed, and instead they are shown in the balance-sheet accounts by treating them on the assets and liabilities. On the other hand, Construction Contracts Standard 11, one of the Turkish accounting standards in harmony with international accounting standards, adopts the method of completion percentage as the basic method to be used for profit determination. This method states that in work subject to construction contracts spread over years, work commencement and completion occur in different periods, and is based on the concept of periodicity. Under this method, the income and cost records according to the degree of work completion are distributed to the accounting periods in which they occur. In this way, more reliable financial statements are created making it possible to offer more accurate information to users of information. The accounting system used in construction and contracting enterprises, the special taxation regime applicable to construction and repair work spread over years, and TAS-11 Construction Contracts Standard are examined in this study. In addition, the accounting of

construction operations under TAS-11 Construction Contracts Standard and the Tax Procedure Law is explained through the example of an application.

**Key Words:** Construction and Contracting Work Spread Over Years, TAS-11 Construction Contracts Standard, Progress Payments, Completed Contract Method, Completion Percentage Method.

## KISALTMALAR

<b>A.e.</b>	: Aynı eser
<b>A.g.e.</b>	: Adı geçen eser
<b>ARB</b>	: Accounting Research Bulletin (Muhasebe Araştırma Bülteni)
<b>FASB</b> Kurulu)	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları
<b>GSMH</b>	: Gayrisafi Milli Hasıla
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>IAS</b>	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>USGAAP</b>	: United States General Accepted Accounting Principles (Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
<b>NATO</b>	: Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (North Atlantic Treaty Organization)
<b>YSİO</b>	: Yıllara sari İnşaat ve Onarım İşleri
<b>MUGT</b>	: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi kanunu
<b>GV</b>	: Gelir Vergisi

<b>DV</b>	: Damga Vergisi
<b>SEC</b>	: Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
<b>AICPA</b>	: Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'dür (American Institute of Certified Public Accountants)
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>IASB</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development)
<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>A.Ş.</b>	: Anonim şirket
<b>Ltd.</b>	: Limited şirket
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest muhasebeci Mali Müşavirler ve yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>İMKB</b>	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TL</b>	: Türk lirası
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal raporlama Standartları
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> İşçi Ücretleri Bordrosu .....	56
<b>Tablo 2:</b> Müşterek Genel Giderlerin İnşaat Faaliyetlerine Dağıtımı .....	61
<b>Tablo 3:</b> Ortak Amortisman Tutarının Üretim Yerlerine Dağıtımı .....	63
<b>Tablo 4:</b> Sözleşmeye İlişkin Veri Tablosu.....	97
<b>Tablo 5:</b> Yapılacak Taahhüt İşine Ait Tamamlanma Yüzdeleri .....	100
<b>Tablo 6:</b> Metraj Listesine Göre Düzenlenen Teklif Listesi .....	106
<b>Tablo 7:</b> Keşif Metraj Formu .....	107
<b>Tablo 8:</b> XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı İlk madde ve Malzeme Kullanımları .....	108
<b>Tablo 9:</b> XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı İşçilik Maliyetleri.....	110
<b>Tablo 10:</b> XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı Genel Üretim Giderleri .....	111
<b>Tablo 11:</b> XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı Hakediş Bilgileri .....	111
<b>Tablo 12:</b> XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri .....	112
<b>Tablo 13:</b> XYZ Ltd. Şti 2010 Yılı İlk Madde ve Malzeme Kullanımları .....	113
<b>Tablo 14:</b> XYZ Ltd. Şti 2010 Yılı İşçilik Maliyetleri.....	115
<b>Tablo 15:</b> XYZ Ltd. Şti 2010 Yılı Genel Üretim Giderleri .....	116
<b>Tablo 16:</b> XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı Hakediş Bilgileri .....	117
<b>Tablo 17:</b> XYZ Ltd. Şti 2010 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri .....	118
<b>Tablo 18:</b> XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı İlk Madde ve Malzeme kullanımları.....	119
<b>Tablo 19:</b> XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı İşçilik Maliyetleri.....	121
<b>Tablo 20:</b> XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı Genel Üretim Giderleri .....	122
<b>Tablo 21:</b> XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı Hakediş Bilgileri .....	123
<b>Tablo 22:</b> XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri .....	124
<b>Tablo 23:</b> XYZ Ltd. Şti 2012 Yılı İlk Madde ve Malzeme Kullanımları .....	125
<b>Tablo 24:</b> XYZ Ltd. Şti 2012 Yılı Genel Üretim Giderleri .....	127
<b>Tablo 25:</b> XYZ Ltd. Şti 2012 Yılı Hakediş Bilgileri .....	127
<b>Tablo 26:</b> XYZ Ltd. Şti 2012 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri .....	128
<b>Tablo 27:</b> XYZ Ltd. Şti'nin Yıllar itibari ile Maliyet, Hakediş ve Tevkifat Tutarları .	129
<b>Tablo 28 :</b> 2009-2010 Yılı Karşılaştırmalı Mali Tablolar.....	131
<b>Tablo 29:</b> 2011-2012 Yılı Karşılaştırmalı Mali Tablolar.....	133
<b>Tablo 30:</b> XYZ Ltd. Şti'nin Yıllar itibari ile Maliyet, Hakediş ve Tevkifat Tutarları .	135
<b>Tablo 31:</b> Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Dönemler İtibariyle Gerçekleşen Dönem Brüt Karlarının Karşılaştırılması .....	140

## GİRİŞ

İnşaat sektörü, gerek sanayi boyutuyla, gerekse de pazarlama ve ticaret boyutuyla Türkiye'nin en geniş sektörlerinden bir tanesidir. Ülkemizde büyük ölçüde yerli sermaye ve yerli iş gücüne dayanan sektör, kendisine bağlı 200 (ikiyüz)' den fazla alt sektörün harekete geçmesini sağlamaktadır. Sektörün diğer sektörlerin katkısı da dikkate alındığında, GSMH içindeki payının yaklaşık %35-40 düzeyinde olduğu görülmektedir.

İnşaat kavramının literatürde farklı şekillerde tanımlandığı görülmekle birlikte, genel olarak inşaat faaliyeti, arsa veya arazi üzerine hammadde ve işçilik kullanılarak ortaya yeni bir yapı çıkarılması ile ilgili üretim sürecini ifade etmektedir. İnşaat işleri, Türk Vergi Kanunları açısından "Taahhüt şeklindeki inşaatlar" ve "Özel inşaatlar (Yap-Sat)" , olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Özel inşaatı kurumların ya da kişilerin kendi nam ve hesaplarına yaptıkları, ortaya çıkan eserin mülkiyeti kendilerine ait olan ve bu eserin bir üretim sonucunda gerçekleşen mamul olarak kabul edilebileceği inşaat türü olarak tanımlarken, taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işleri ise gerçek veya tüzel kişilere ait bir inşaat işinin düzenlenen bir sözleşmeye istinaden sözleşme koşullarına uygun olarak belirli bir ücret karşılığında yüklenici firma tarafından yapılarak teslim edilmesi işi şeklinde tanımlanabilir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelirin tespitinde; tamamlanmış taahhüt yöntemi ve tamamlanma oranı yöntemi olarak adlandırılan iki yöntem kullanılmaktadır.

Yöntemlere göre gelirin tespit edilme aşamasında, farklı dönemlerde tahsil edilen hakedişlerin, yapılan giderlerin ve maliyetlerin hangi dönemlerde muhasebeleştirileceği ve bunlara bağlı olarak da bu işe ait kâr ya da zararın hangi dönemde ortaya çıkmış sayılarak vergilendirileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Tamamlanmış sözleşme yönteminde işin bittiği dönemde kazanç tespiti yapılarak o dönemin gelir- gider hesaplarına yansıtılmakta iken, tamamlanma yüzdesi yönteminde ise inşaat işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyet kayıtları gerçekleştirikleri hesap dönemlerine dağıtılmaktadır. Uygulanan yöntemlere göre de işletmelerin mali tablolarında dönemsel olarak farklılıklar meydana gelmektedir.

Dünya ekonomisinin her geçen gün daha fazla küreselleşmesi, ulusal ekonomiler arasındaki sınırların gün geçtikçe ortadan kalkması, buna bağlı olarak finansal piyasalarda yabancı ülkelere yatırım yapacak olan yatırımcıların arttığı günümüzde finansal raporların anlaşılır, tutarlı, tarafsız, karşılaştırılabilir nitelikte ve bu raporları kullanan kişi ve kurumların sağlıklı karar almalarına yardımcı olarak sunulması amacıyla oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), 2005 yılından itibaren ülkemizde de uygulanmaya başlanmıştır. Günümüzde muhasebe Standartları ile bağımsız denetim Standartlarını tek çatı altına toplayarak yayınlaması ve

bu konuda tek yetkili olması amacıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur.

Çalışmamızda; inşaat işlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları (Tms11) çerçevesinde kullanılan muhasebeleştirilme yöntemleri bir uygulama örneği ile açıklanmıştır. Bu kapsamda, üç bölüm olarak hazırlanan çalışmamızın birinci bölümünde; inşaat işleri ile ilgili genel bilgilere yer verilmiş, inşaat kavramının tanımı, inşaat yapım işinde izlenecek süreç, yapım usulleri ve sözleşme türleri ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe ve vergi uygulamalarına yer verilmiş, özellik taşıyan hesaplar açıklanmıştır. Ayrıca muhasebe Standartlarının dünya ve Türkiye deki gelişim süreci açıklanarak, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelirin tespitinde kullanılan tamamlanmış taahhüt yöntemi ve tamamlanma oranı yöntemi örnek muhasebe kayıtları ile Vergi Usul Kanunu ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı açısından ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın uygulama bölümünde ise, ilk iki bölümde yer verilen teorik bilgilerin ışığında uygulamanın amacı ve kapsamı ile uygulamada kullanılan yöntemler tespit edilerek, uygulama yapılan inşaat taahhüt işletmesinin muhasebe sistemi genel olarak incelenmiş, işletmenin yapımını üstlendiği inşaat taahhüt işinin gelir tespiti; tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanmış oluşan farklar, açıklanmıştır.



# BİRİNCİ BÖLÜM

## İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

### 1.1. İNŞAAT KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

Dünyada inşaat sektörü, ülke ekonomilerinin gelişip kalkınmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu sektör, Türkiye ekonomisinin kalkınmasında ise sanayi ve tarım sektörleri ile birlikte başı çekmektedir. Türkiye'de inşaat sektörü yatırım ve istihdam potansiyelinin yüksekliği, diğer sektörlerle ve sanayilerle yakınlığı gibi nedenlerle ekonominin sürükleyicisi konumundadır.<sup>1</sup> İnşaat sektörü yarattığı katma değer ve istihdam olanaklarıyla ülke ekonomileri için çoğu zaman bir kaldıraç görevi üstlenmiştir. Sektöre girdi sağlayan ve faaliyetlerini bu sektördeki gelişmelere bağlı olarak devam ettiren yaklaşık 200'den fazla diğer sektörlerin katkısı da dikkate alındığında, inşaat sektörünün GSMH içindeki payının yaklaşık %35-40 düzeyinde olduğu görülmektedir.

Türkiye'de inşaat sektörü, Cumhuriyet'in başlangıç yıllarında, demiryolu hatları ve büyük su projeleriyle başlamıştır. Bu hamle, yaklaşık 1950'lere kadar devam etmiştir. İnşaat sektörü'nün 1950 ve 1960'lardaki gelişiminin ardındaki temel unsur, kamu altyapı yatırımlarıdır. İnşaat ve taahhüt sektörü'nün gelişimi bu dönemde hızlanırken, Türkiye'nin 1952'de NATO'ya girişi, altyapı yatırımlarını artırıp, firmalara hem yabancılarla çalışıp tecrübe kazanma, hem de düşük maliyetlerle makine parkına sahip olma şansı vermiştir. Bu dönemde sanayi yatırımları daha çok özel sektöre bırakılmış, toplam yatırımların yaklaşık yarısını teşkil eden kamu yatırımları ise ağırlıklı olarak altyapı yatırımlarından oluşmuştur. Kamu ihalelerini kazanan Türk firmaları, bu alanda edindikleri tecrübeyle daha sonraki yıllarda yurtiçinde ve yurtdışında önemli projelere imza atmışlardır. Başlangıçta barajlar, hidroelektrik santralleri, karayolları ve NATO ihaleleri olmak üzere bu hamle müteahhitlik sektörü için de büyük bir deneyim ve atılım anlamına gelmiştir.

Türkiye'de 1980'li yıllardan itibaren ciddi gelişim göstermiş olan inşaat sektörünün büyüme eğilimi, 1988 yılından sonra yavaşlamıştır. Ayrıca 1988 yılında artan faizlerle yükseliş gösteren yatırım maliyetleri sonucu, inşaat talebi düşmüştür. 1993-2003 döneminde Türkiye ekonomisi %26,13 oranında büyürken, inşaat, kamu inşaat sektörü' n deki yatırımların azalması sonucu ana sektörler arasında küçülen tek sektör olarak %22,4 oranında daralma göstermiştir. Konut sektörü, 2004 yılından itibaren ise canlanmaya başlamış, 2005'in ilk yarısında inşaat ruhsatlarındaki artış oranı, bir önceki yılın aynı dönemine kıyasla %40

---

<sup>1</sup> Karahasanoğlu, Ş. (1998). İnşaat Sektörünün Finansal Sorunları, e-Yaklaşım Dergisi, Temmuz, s.67

olmuştur. Türk müteahhitleri 1970'li yılların başlarından bugüne kadar geçen sürede 70 ülkede sayıları 5000 civarında proje gerçekleştirmiştir. Bunların toplam bedeli 130 milyar usd civarındadır.<sup>2</sup>

### 1.1.1. İNŞAAT KAVRAMININ TANIMI

İnşaat kavramı literatürde farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlamalardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Genel anlamda inşaat, malzeme ve işçilik kullanma suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içermektedir.<sup>3</sup>

İnşaat faaliyeti bir tür imalat ve üretim eylemidir. Bir tarafta inşaatın alt yapısını oluşturan arsa ya da arazi, diğer tarafta arsa ya da arazi üzerine ilk madde malzeme ve işçilik kullanımı yoluyla oturtulan yapı vardır. Arsa ya da arazi üzerine ilk madde malzeme ve işçilik kullanıldıktan sonra ortaya çıkan yapı yeni bir ürünü oluşturmaktadır.<sup>4</sup>

İnşaat kavramı, maddi varlık üzerinde, onun değerini arttıracak bir değişiklik ve düzenleme yapma ve yarı mamulleri kullanılabilir bir mamule dönüştürme<sup>5</sup> şeklinde de tanımlanabilir.

Yukarıdaki tanımların yanı sıra Türk hukuk sisteminde inşaat kavramı farklı şekillerde tanımlanmıştır. Örneğin Borçlar Kanununda inşaat kavramı yerine "İmal kavramı" kullanılırken, Kamu İhale Kanununda "Yapım Kavramı" ve İmar Kanununda ise "Yapı" kavramı kullanılmıştır. Bu kanunlarda yer alan tanımlar ise aşağıdaki gibidir;

Borçlar kanununun 355. Maddesinde 'İmal' kavramı tanımlanmıştır. Bu tanıma göre bina, yol köprü yapımı, kanal açılması, makine, alet, mobilya yapılması, elektrik tesisatının yaptırılması, gemi, ilaç yapımı, elbise ve başlıca giyim eşyalarının dikimi gibi uğraşlar imalat olarak ifade edilmiştir. Bu tanım sadece bir eserin ortaya çıkarılmasını kapsamakta, var olan şeyleri onarmayı, parça eklenmesi ve biçim değiştirmesini de kapsamaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre yapım; "*Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri*" ni ifade etmektedir.

<sup>2</sup> İnşaat Sektörüne Bakış, "Sektörün Türkiye'deki gelişimi", İŞ'TE KOBİ <http://www.istekobi.com.tr>, Erişim Tarihi:10.10.2013

<sup>3</sup> Kızılot, Ş. (2000). "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik", Yaklaşım Yayınları, s.4.

<sup>4</sup> Sabaz, B., Öz, Y. ve Albez, A. (2002). Özel İnşaat İşleri İle Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirme ve Muhasebe Açısından Karşılaştırılması. Ekev Akademi Dergisi, Yıl 6, Sayı 12, s.159-176.

<sup>5</sup> Kobu, B. (1996). Üretim Yönetimi, İstanbul, İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Araştırma ve Yardım Vakfı Yayını, No:01, s.1.

3194 sayılı İmar Kanunu'nda ise yapı ; “*Karada ve suda sürekli veya geçici, resmi ve özel yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesisler.*” olarak tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere genel olarak inşaat faaliyeti, arsa veya arazi üzerine hammadde ve işçilik kullanılarak ortaya yeni bir yapı çıkarılması ile ilgili üretim sürecini ifade etmektedir.

## **1.1.2. İNŞAAT KAVRAMININ ÇEŞİTLERİ**

İnşaat işleri, Türk Vergi Kanunları yönünden;

- a) Taahhüt şeklindeki inşaatlar,
- b) Özel inşaatlar (Yap-Sat) , olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

### **1.1.2.1. TAAHHÜT ŞEKLİNDE GERÇEKLEŞTİRİLEN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ**

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.<sup>6</sup>

Bu tanımdan yola çıkarak taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işlerini; gerçek veya tüzel kişilere ait bir inşaat işinin düzenlenen bir sözleşmeye istinaden sözleşme koşullarına uygun olarak belirli bir ücret karşılığında yüklenici firma tarafından yapılarak teslim edilmesi işi olarak tanımlamak mümkündür.

Taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat ve onarım işlerinde yapılan inşaat ve onarım işi imalat olmakla birlikte, yapılan imalat satma amacıyla yapılan bir mal imalatı değil sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilir. İnşaatın ana girdisi olan arsa ise üretimi yapan kişi veya firmaya değil, siparişi veren is sahibine aittir. Dolayısı ile yapılan iş, fason üretim ile sipariş üzerine üretimin karışımı bir üretim işlemidir. Taahhüt işleri bu açıdan muhasebede hizmet üretimi olarak değerlendirilmektedir.<sup>7</sup>

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi Borçlar Kanununun 355. maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi “*istisna bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği bedel karşılığında bir şeyin imalini, iltizam eder*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddede yer alan şey imali, inşaat onarım işlerini de içeren bir deyimdir.<sup>8</sup>

İnşaat işinin ilgili hesap döneminde tamamlanıp tamamlanmamasına bağlı olarak "Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri" ve "Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri" şeklinde bir ayırım yapmak söz konusudur.

<sup>6</sup> Kızılot, a.g.e. s.5.

<sup>7</sup> Yılmaz, K. (2004). İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ankara, Ce-Ka Yayınları, s.44.

<sup>8</sup> Kızılot, a.g.e. s.6.

### **-Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri:**

İnşaat taahhüt ve onarım işinin tamamlanması bir yıldan uzun bir süreyi kapsıyorsa bu işin yıllara yaygın (sâri) inşaat taahhüt ve onarım işi olduğu kabul edilir. Burada bahsedilen süre 12 aylık süre olmayıp, bir hesap dönemini ifade etmektedir. Örneğin, 01.01.2012 tarihinde başlayıp 31.12.2008 tarihinde sona eren bir inşaat işinin süresi 1 yıl olmasına rağmen yıllara yaygın (sâri) inşaat taahhüt ve onarım işi değildir. Bunun sebebi işin aynı hesap dönemi içerisinde başlayıp bitmesidir. Diğer taraftan 01.08.2012 tarihinde başlayarak 01.04.2013 tarihinde tamamlanan bir inşaat işi her ne kadar 8 ay da tamamlanmış olsa da, iki hesap dönemini (iki takvim yılını) kapsadığı için yıllara yaygın (sâri) inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilir.

İnşaat taahhüt işinin yapım süresinin bir takvim yılını aşp aşmaması konusu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42-43-44. maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin yıllara yaygın (sâri) inşaat taahhüt ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde uygulanması sebebi ile önem arz etmektedir.<sup>9</sup>

Türk vergi sisteminde "Vergiye Tabi Gelirin Yıllık Olması İlkesi" alınmıştır. Bu ilke; gelir üzerinden alınan vergilerde bir yıllık dönemin esas alınması anlamına gelir. Gelirin yıllık olması ilkesinin Gelir Vergisi Kanununda birçok istisnası bulunmaktadır. Gelirin yıllık olmasının en önemli istisnası yıllara yaygın (sâri) inşaat taahhüt ve onarım işleridir. YSİO işlerinde kazanç tespiti ve muhasebe uygulamaları için özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir". hükmüne yer verilmek suretiyle, gelirin işin tamamlandığı yılda topluca beyan edilmesi esası benimsenmiştir.<sup>10</sup>

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, inşaat işinin GVK kapsamında YSİO işi olarak kabul edilebilmesi için şu koşullar gereklidir:

- Yapılan iş inşaat ve onarma işi olmalıdır
- Yapılan iş birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir.
- İş taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.

### **- Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri:**

Yapımı bir yıl sürmeyen ve aynı takvim yılı içerisinde başlayıp biten inşaat taahhüt ve onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri vergilendirme açısından genel hükümlere tabi olarak ifade edilir.

<sup>9</sup> Demir, Y. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Dersleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı, s.2.

<sup>10</sup> Şakar, O. (2012). "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" Vergi Dünyası, Sayı 376, s.84.

### 1.1.2.2. ÖZEL (YAP-SAT) İNŞAATLAR

Özel inşaat kurumların ya da kişilerin oturmak veya satmak amacıyla kendi nam ve hesaplarına bina inşa etmelerini ifade etmektedir. Özel inşaat faaliyetinin, yıllara inşaat faaliyetlerinden en önemli farkı, yapılan inşaat faaliyetinin birden fazla yıla sirayet etse bile yıllara sâri inşaat işi olmamasıdır. Çünkü herhangi bir taahhüt söz konusu değildir.<sup>11</sup>

Özel inşaatlar, kendi nam ve hesabına apartman inşa edip daire kat ve dükkân halinde satmak amacıyla yapılabildiği gibi, satmak amacı gütmeksizin kendi ihtiyacı için kendi arsası üzerine yapılan inşaatları da kapsamaktadır.

Özel inşaatlarda, önemli olan husus, inşaatı gerçekleştiren kişi veya kurumun inşa işini kendi adına yapıyor olmasıdır. Arsanın mülkiyetinin inşaat sahibi gerçek kişi ya da kuruma ait olması veya başkasının mülkiyetinde bulunması inşaatın özel inşaat olmasına engel değildir.<sup>12</sup>

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, özel inşaat kurumların ya da kişilerin kendi nam ve hesaplarına yaptıkları, ortaya çıkan eserin mülkiyeti kendilerine ait olan ve bu eserin bir üretim sonucunda gerçekleşen mamul olarak kabul edilebileceği inşaat türüdür.

Özel inşaat kapsamında değerlendirilebilecek inşaat türleri aşağıdaki gibidir:

#### - Daire, Kat ve Dükkân Halinde Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaatlar:

Apartment inşa edip daire, kat ve dükkân halinde satanlar, bu inşaatı kendi arazileri üzerine yapabilecekleri gibi, kat karşılığı sözleşme ile belirli sayıda daire, kat veya dükkân vermek suretiyle de başkalarına ait arsa üzerine yapabilirler.<sup>13</sup> Ülkemizde yaygın olarak bu yöntem uygulanmaktadır.

Yukarıda bahsedilen yöntemle ticari kazanç elde etmek için özel inşaat faaliyetinde bulunan kişi ya da kuruluşlara yap-satçı firmalar da denmektedir. Yap-sat işletmeleri, kendi nam ve hesaplarına yapı inşa ederler. Ortaya çıkan ürün satılınca kadar bu işletmelerin aktifinde stok durumunda kalır.

Taahhüt şeklindeki inşaatlarda, işin bitiminde yapılan inşaatın mülkiyetinin iş sahibine devrinde herhangi bir formalite gerekmezken, yap-sat işletmelerinin kendi nam ve hesaplarına yaptıkları inşaatların mülkiyetinin alıcıya devri için tapuda tescil işlemlerinin yaptırılması zorunludur.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> Çatıkkaş, Ö. ve Şuekinci, C. (2012). "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları" Vergi Dünyası, Sayı 368, s.172.

<sup>12</sup> Çankaya, İ. (2003). İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın- Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, Ankara, Meslek Yapıtları, s.17.

<sup>13</sup> Kızılot, a.g.e., s. 369.

<sup>14</sup> Erden, a.g.e., s. 7-8.

Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, tasarruf hakkının devridir. Yapılan inşaat, alıcının tasarrufuna sunulduğu anda teslim edilmiş sayılır ve vergisel açıdan satış hükmündedir. Bu nedenle kanun koyucu tarafından, bu tür satış işlemlerinde, tapu devri yerine tasarruf hakkının devri benimsenmiştir. Yani ticari kazancın gerçekleşmesi için satışın gerçekleşmesi ve inşaatın tamamlanmış olması gereklidir.<sup>15</sup>

Özel inşaatlarda üretim genelde birden çok dönemi kapsamına rağmen GVK.42.md. kapsamında değerlendirilmez.

#### **- Arsa Karşılığı Kat, Daire ve Dükkân Yapımı Şeklindeki Özel İnşaatlar:**

Bu yöntem, üçüncü bir kişi ile sözleşme yapılmak suretiyle başkasına ait bir arsa üzerine inşaat yapılarak arsa sahibine çıkacak bağımsız bölümlerden sözleşmeye göre pay verilerek arsanın temin edilmesidir.<sup>16</sup>

Bu işlemde; arsa maliki, arsasını değerlendirmek amacıyla, bunun bir bölüm paylarını inşaatçıya geçirmekte, bir bölüm paylarının mülkiyetini üzerinde tutmaktadır.

Bazen de müteahhit arsa payından kendisine düşen kısmını üzerine geçirmemekte, arsa sahibinden aldığı bir vekaletname suretiyle satış yapmaktadır.<sup>17</sup>

Yargıtay çeşitli kararlarında kat karşılığı inşaat sözleşmelerini "*iki tipli karma sözleşme*" niteliğinde görmüştür. Yargıtay 15. HD. 05.12.1974 gün ve E. 1249, K.2188 sayılı kararında kat karşılığı inşaat sözleşmelerini şu şekilde tanımlamaktadır:

*"Arsa payı karşılığında kat yapımında, inşaatçının yüklediği kendi gereçleriyle yapı yapma ediminin karşılığını arsa maliki, arsanın bir bölümünün mülkiyetini geçirerek ödemektedir. İnşaatçının yapı yapma ediminde ağır basan yön gereçlerin tesliminden çok, anlaşmaya uygun olarak katların yapılmasıdır. Bu nedenle inşaatçının edimi, eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Buna karşılık arsa sahibin karşı edimi, taşınmaz satış sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır."* öyleyse, arsa payı karşılığında kat yapımı çift tipli karma sözleşmedir.<sup>18</sup>

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere; kat karşılığı inşaat işleri, hem arazi sahibine hem de yüklenici firmaya karşılıklı borç yükleyen karma tipli eser sözleşmesine dayanır. Yüklenici firmanın borcu sözleşme şartlarına, mimari ve statik projeye uygun olarak sözleşmede yazılı sürede eseri meydana getirmektir. Arsa sahibinin borcu da yükleniciye arsa payının devrini zamanında ve eksiksiz olarak yapmasıdır.

#### **- Daire, Kat ve Dükkân Halinde Satmak Amacı Olmadan Yapılan Özel İnşaatlar:**

Türk vergi kanunlarına göre, daire, kat ve dükkân halinde satmak amacı olmadan yapılan inşaatlar da özel İnşaat olarak değerlendirilmektedir. Yukarıdaki bölümlerde de

<sup>15</sup> Şenlik, M. (2010). İnşaat Muhasebesi, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, s.146.

<sup>16</sup> Çatıkkaş ve Şuekinci, a.g.e. s.172.

<sup>17</sup>Kızılot, a.g.e., s. 471.

<sup>18</sup> Duman, İ. H. (2008). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, Legal Yayınları, s.183.

açıkladığımız gibi apartman inşa edip daire, kat ve dükkân halinde satanların, bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazanç ticari kazanç olarak vergilendirmektedir.

Ancak, apartman inşa edip daire, kat ve dükkân halinde satma amacı olmayanlar, başka bir deyişle kendi ihtiyaçları için inşaat yapanlar farklı bir vergi uygulamasına tabi tutulmaktadır.<sup>19</sup> Bu konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi dairesi başkanlığının 28.10.2010 tarihli özelgesi şöyledir: “.....*şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmayan ve kazanç sağlama potansiyeline sahip olmayan özel mesken inşaatı faaliyetlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu faaliyette bulunanlar adına ticari kazanç mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.*”

Özelgeden anlaşılacağı üzere İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bu tür inşaat yapanların ticari kazanç mükellefiyeti tesisine gerek bulunmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

## **1.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN TEMEL UNSURLARI**

İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Temel Unsurları; İnşaat Sahibi, Müteahhit, Taşeron ve Hakediş olmak üzere aşağıda belirtilmiştir.

### **1.2.1. İNŞAAT SAHİBİ**

İnşaat sahibi, inşaat işini önceden belirlenmiş bir bedel üzerinden müteahhit firmaya yaptıran gerçek kişi ya da tüzel kişi ve kurumlardır. İnşaatın yapımını talep eden kurum kamu kuruluşu ise inşaat sahibi "İhale makamı" olarak adlandırılır.

### **1.2.2. MÜTEAHHİT**

Müteahhit kavramı literatürde farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlamalardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Borçlar Kanununun istisna akdini düzenleyen 355. maddesinde müteahhit; "İnşaat sahibine karşı ücret karşılığında taahhütte bulunan kişi" anlamında kullanılmıştır.

---

<sup>19</sup> Kızılot, a.g.e., s. 515.

Müteahhit aynı zamanda, belirli bir ücret karşılığında, malzemeli ya da malzemesiz olarak, inşaat işini ihale eden kurum veya kişilere karşı inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişi olarak da tanımlanabilir.<sup>20</sup>

Müteahhit gerçek ya da tüzel kişi olabileceği gibi bunların oluşturduğu adi ortaklık da olabilir. Günümüzde müteahhit kavramı genişlediğinden özellikle mali gücü veya teknik bilgisi ve makine parkı açısından gerçek veya tüzel kişiler yetersiz kalabilmektedir. Bu nedenle iş ortaklığı olarak kurulan müteahhitlik grupları ki bunlar adi ortaklık temeline dayalı bir sözleşme ilişkisi çerçevesinde, büyük hacimli inşaat sözleşmelerini gerçekleştirmek amacıyla toplanırlar.<sup>21</sup>

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere genel anlamda müteahhit; inşaat sözleşmesinde bir bedel karşılığında eseri imal ve inşa ederek meydana getiren ve iş sahibine bu eseri teslimle sorumlu kişidir.

### 1.2.3.TAŞERON

Taşeron tanımının temel özelliği asıl işin bir bölümünü üstlenmesi, temel nedeni ise, işçilik maliyetlerinin düşürülmesi ve bu yolla rekabet şansı yaratılmasıdır.

Teknoloji ve uzmanlaşmanın ağır bastığı yeni üretim sistemlerinin benimsenmesi küreselleşmenin dünya ekonomisi üzerindeki görünen etkileri arasındadır. Bu değişim Türkiye ekonomisinde de aynı şekilde görülmekle birlikte 1980'ler Türkiye için belirleyici yıllar olmuştur. Taşeronluk ise uzmanlığın, teknolojinin ve maliyetlerin ön plana çıktığı bu ekonomik ortamda elverişli bir araç olarak görülmüştür. Tarihsel süreç bakımından Türkiye'de ve dünyada alt işverenlik ilişkisi, önceleri daha çok inşaat sektöründe görülmüş, sonrasında ise diğer sektörlerde de oldukça yaygın hale gelmiştir.<sup>22</sup>

Taşeronluk sistemi hem uzmanlık gerektiren işlerin görülmesinde kolaylıklar sağlamakta hem de üretim maliyetlerinin azaltılmasına etki etmektedir. Bununla birlikte esnek bir çalışma biçimi olması taşeronluğu günümüz ekonomisinin vazgeçilmez uygulamaları arasına koymuştur.<sup>23</sup>

Diğer yandan birtakım işlerin taşeronla verilmesi suretiyle, yapay biçimde işyeri ölçeğinin küçültülmesi, işçi sayısının azaltılması mümkün olmaktadır. Bu yolla taşeronlaşma,

---

<sup>20</sup> Çankaya, İ. (2003). İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın- Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, Ankara, Meslek Yapıtları, s.20.

<sup>21</sup> Bilge, K. (2009). "İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesinin Sebepleri Ve Sonuçları", Bahçe Şehir Üni. Yüksek Lisans Tezi, s.5.

<sup>22</sup> Aykaç, H. B. (2011). " İş Hukukunda Alt İşveren", Beta Yayınları, İstanbul, s.1.

<sup>23</sup> Tozlu, A. ve Eraslan, M. T. "TÜRKİYE'DE ALT İŞVERENLİK UYGULAMASI", Sayıştay Dergisi Sayı:84, 2012, s.45.



işyeri ölçeğine bağlı bir dizi yükümlülüğün ortadan kaldırılmasında araç olarak kullanılmaktadır.<sup>24</sup>

Günümüzde İnşaat firmalarının bir inşaat projesini başlangıcından sonuna kadar tümüyle tek başlarına yapmalarına çok sık rastlanmamaktadır. Yapımında uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren işler, finansman zorlukları, belirli işler için gerekli olan yüksek maliyetli iş makinelerinin bulunmaması gibi nedenlerden dolayı, uygulamada müteahhit işletmelerin "Taşeron" yada "Alt işveren" olarak adlandırılan bu ikinci derecedeki müteahhit işletmelere işlerini yaptırarak görülmektedir.<sup>25</sup>

4857 sayılı İş Kanununda ise başlı başına bir "Alt işveren" tanımına yer verilmemekle birlikte, 2. maddede "Asıl işveren-alt işveren ilişkisi" tanımlanmakta ve bu düzenlemeyle "Alt işveren" kavramı da bütün unsurlarıyla ortaya konulmaktadır. Buna göre: *"Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerinde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde iş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işveren ile iş aldığı işveren arasında kurulan ilişkiye asıl işveren-alt işveren ilişkisi denir."*

Böylece, bir işyerinde yürütülen mal ve hizmet üretimine ilişkin "Asıl işin bir bölümünde" veya "Yardımcı işlerinde" iş alan diğer işverenler, işçilerini sadece bu işyerinde çalıştırdıklarında asıl işveren alt işveren ilişkisi doğmuş olacaktır.<sup>26</sup>

Bu noktada, 4857 sayılı Kanun anlamında alt işverenden söz edebilmek için; asıl işverenin varlığı, işin işyerinde yürütülen üretime ilişkin işlerde alınmış olması, işin asıl işverenin işyerinde yapılması ve işi alan işverenin işçilerini sadece işi veren işverenin işyerinde çalıştırması gibi unsurların varlığı gereklidir.

#### **1.2.4. HAKEDİŞ**

İnşaat taahhüt ve onarım İşlerinde tamamlanmış iş kısımlarının inşaat proje yöneticisi tarafından periyodik biçimde denetlenip onaylanması üzerine, bunlarla ilgili sözleşme tutarının periyodik olarak iş sahibi tarafından ödenmesi işlemi hakediş kavramını oluşturur.

Hakedişler, müteahhitlerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını, hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimi ve tutarı gösteren raporlardır.<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> Şafak, C. (2004). "4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Taşeron (Alt İşveren) Meselesi", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 51, s. 111-132.

<sup>25</sup> Adiloğlu, B. (2006). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama, İÜ -SBE -Yüksek Lisans Tezi, s.26.

<sup>26</sup> Şafak, a.g.e. s.112-113.

<sup>27</sup> Demir, Y. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Dersleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı, s.17.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na göre geçici hakediş raporu ve kesin hakediş raporu olmak üzere iki türlü hakediş raporu vardır.

Geçici hakedişlerde genellikle işin bitimi beklenmeden belli dönemler halinde müteahhit'in tamamladığı işlerin miktarı belli teknikler kullanılarak ölçülür ve işin o kısmının kabulü yapılarak müteahhit'e biten kısma karşılık ödeme yapılır. Geçici hakedişler, sözleşmede aksi yönde bir hüküm yoksa aylık olarak hesaplanır.

Kesin hakedişler ise, işin geçici kabulü yapıldıktan sonra kesin kabulün yapılması için aynı şekilde işin bütününe ilişkin ölçümlere dayalı olarak çıkarılan kesin hesaplara istinaden yapılır. Kesin hakedişin hesaplanmasında geçici hakediş rakamlarına itibar edilmez.<sup>28</sup>

Hakedişler işin ilk başladığı gün esas alınarak düzenlenir. En son düzenlenen hak edişten bir önceki hakediş indirilmek yoluyla, yükleniciye ödenecek tutar bulunur. Bu işlemler inşaat ve onarım işinin sonuna kadar aynı şekilde sürdürülür. Son kesin ölçülemeye göre düzenlenen kesin hakediş' ten o güne kadar yapılan ara hak edişler indirildikten sonra kesin ve son hakediş tutarı belirlenir.

### **1.3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE YAPIM USULLERİ**

İnşaat ve onarım İşleri iş sahibi tarafından yapılabildiği gibi taahhüt şeklinde müteahhit firma yada taşeronlara da yaptırılabilir.

İş sahibinin kendi işgücü, ekipman ve olanaklarını kullanarak gerçekleştirdiği inşaat ve onarım işine emanet usulü yapım denmektedir.

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işleri özel sektöre ya da kamuya yapılabilir. İş yapacak müteahhit ihale usulü ile seçilmektedir. Özel sektöre yapılacak inşaat ve onarım işlerinde ihale usulleri herhangi bir kurala bağlı olmadığı halde kamu kuruluşlarınca yaptırılan inşaat ve onarım işlerinde ihale usulleri Kamu İhale Kanununa tabidir.

#### **1.3.1. İHALE USULÜ**

Kamu idaresinin müteahhidi seçmek amacıyla, isteklilerin en uygun önerisini kabul etmesine ihale yöntemi denilmektedir.<sup>29</sup> Bu seçimde açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi unsurlara dikkat edilir.

---

<sup>28</sup> Durna, F. (2008). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme, MÜ-SBE- Yüksek Lisans Tezi, s.22.

<sup>29</sup> Kızılot, a.g.e. s.9.

Bu usulde firmalar tekliflerini hazırlarken, ihale makamı tarafından hazırlanan şartnameye uygun olarak fiyatlarını belirler ve bunu ihale makamına sunarlar. İdare verilen tekliflerden en uygununu seçerek inşaat ve onarım işi için sözleşme yapar. Burada sözü edilen uygun bedel, önerilen bedellerin en düşük olanıdır. Ancak Kamu İhale Kanununda "Ekonomik açıdan en avantajlı teklif, sadece fiyat esasına göre veya fiyat ile birlikte işletme ve bakım maliyeti, maliyet etkinliği, verimlilik, kalite ve teknik değer gibi fiyat dışındaki unsurlar da dikkate alınarak belirlenir" demek suretiyle en uygun bedelin belirlenmesinde fiyat dışı unsurlara da yer verilmiştir.

Kamu İhale Kanununa göre en uygun teklifin seçilmesinde aşağıdaki yöntemler uygulanabilir.

### **1.3.2. KAPALI TEKLİF USULÜ**

Bu usulde teklifler zarf ile kapalı olarak sunulur. Teklif mektuplarının müteahhit tarafından imzalanması ve bu mektuplarda şartname ve eklerinin okunup kabul edildiğinin belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca teklif edilen fiyat rakam ve yazı olarak açıkça belirtilmelidir.

Teklif mektupları ihale komisyon başkanlığına bizzat elden verilebileceği gibi iadeli taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir.

Tekliflerin açılması aşamasında, yapılan teklifler bir tutanakla tespit edilerek, zarflar isteklilerin önünde açılır ve şartnamede belirtilen belgelerin kontrolü yapılır. Eksik belge bulunan zarflar işleme konulmadan geri iade edilir ve bu teklif sahipleri ihale salonundan dışarıya çıkarılır. Daha sonra sıra numarası ile açılan teklifler komisyon başkanı tarafından okunur.

Kabul edilen tekliflerin incelenmesi sonucu:

İhale komisyonu gerekçeli kararını belirleyerek, ihale yetkilisinin onayına sunar. Kararlarda isteklilerin adları veya ticaret unvanları, teklif edilen bedeller, ihalenin tarihi ve hangi istekli üzerine hangi gerekçelerle yapıldığı, ihale yapılmamış ise nedenleri belirtilir. İhale yetkilisi, karar tarihini izleyen en geç beş iş günü içinde ihale kararını onaylar veya gerekçesini açıkça belirtmek suretiyle iptal eder. İhale kararın onaylanması halinde geçerli, iptal edilmesi halinde ise hükümsüz sayılır.

### **1.3.3. AÇIK İHALE USULÜ**

Tüm isteklilerin katılabildiği bir ihale türüdür. Bu usulde ihaleler, bütün isteklilerin hazır bulunduğu bir ortamda, isteklilerin tekliflerini ihale komisyonlarının önünde sözlü olarak belirtmeleri suretiyle yapılır. Ancak, istekliler ilanda belirtilen ihale saatine kadar ihale komisyonunun eline ulaşmak kaydı ile tekliflerini iadeli taahhütlü bir mektupla da göndermek suretiyle de ihaleye katılabilirler.

Belirlenen ihale saatinde, komisyon başkanı tarafından, isteklilerin belgeleri kontrol edilerek ihaleye katılıp katılamayacaklar bildirilir ve bu durum tutanak altına alınır. Daha sonra ihaleye katılan istekliler mevcut şartnameye imzalarını atarak sıra ile tekliflerini belirtmeye çağrılır. Teklifler ihaleye ait artırma ve eksiltme kâğıdına yazılarak imza altına alınır.

İhale ile ilgili teklifler sırasında yapılan indirim ve artırımların işi uzatacağı anlaşılırsa; isteklilerden komisyon önünde son tekliflerini yazılı olarak bildirmeleri istenebilir. Sözlü ve yazılı son teklifler alındıktan sonra, ihale kapalı teklif yöntemindeki gibi karara bağlanır.

Bu usulde yapılan ihalelerde istekli çıkmadığı, isteklilerin belgeleri veya son teklifleri uygun görülmediği takdirde, tekrar aynı usulle ihale açılır veya idare yararı görüldüğü takdirde, ihalenin bitiş tarihinden itibaren 15 gün içinde iş pazarlıkla yaptırılabilir.<sup>30</sup>

### **1.3.4. BELLİ İSTEKLİLER ARASINDA İHALE USULÜ**

Belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür.

İhaleye davet edilebilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilir. Teklif veren istekli sayısının üçten az olması nedeniyle ihalenin iptal edilmesi durumunda, ihale dokümanı gözden geçirilerek varsa hatalar ve eksiklikler giderilmek suretiyle, ön yeterliği tespit edilen bütün istekliler tekrar davet edilerek ihale sonuçlandırılabilir.<sup>31</sup>

Bu usulde, Kamu İhale Kanununda belirtilen yeterlik kurallarına, ön yeterlik dokümanına ve ön yeterlik ilânında belirtilen değerlendirme kriterlere göre adayların ön yeterlik değerlendirmesi yapılır. Belirtilen asgari yeterlik koşullarını sağlayamayanlar yeterli kabul edilmez. Ön yeterlik ilanında ve dokümanında belirtilmek kaydıyla; yeterlikleri tespit edilenler arasından dokümanda belirtilen kriterlere göre sıralanarak listeye alınan belli sayıda istekli veya yeterli bulunan isteklilerin tamamı teklif vermeye davet edilebilir. Teklif vermeye davet edilmeyenlere davet edilmeme gerekçeleri yazılı olarak bildirilir. İşin niteliğine göre rekabeti engellemeyecek şekilde ihale dokümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirilmesi yapılarak ihale sonuçlandırılır.

### **1.3.5. PAZARLIK USULÜ**

Pazarlık usulü 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununda; ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul olarak tanımlanmıştır.

---

<sup>30</sup> Kızılot, a.g.e. s.12-13.

<sup>31</sup> Bakanlar Kurulu, (2002), Kamu İhale Kanunu, Resmi Gazete Tarih/Sayı: 22.01.2002/24658, Ankara.

Yine aynı kanunda pazarlık usulünün kullanılabilceği durumlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

a) Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması.

b) Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.

c) Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.

d) İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması.

e) İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenememesi.

(b), (c) bentlerinde belirtilen hallerde ilan yapılması zorunlu değildir. İlan yapılmayan hallerde en az üç istekli davet edilerek, yeterlik belgelerini ve fiyat tekliflerini birlikte vermeleri istenir.

Kamu İhale Kanununa göre bu usule göre yapılacak ihalelerde; ihale dokümanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre yeterliği tespit edilen istekliler, öncelikle ihale konusu işin teknik detayları ve gerçekleştirme yöntemleri gibi hususlarda fiyatı içermeyen ilk tekliflerini sunar. İdarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayacak yöntem ve çözümler üzerinde ihale komisyonu her bir istekli ile görüşür. Teknik görüşmeler sonucunda şartların netleşmesi üzerine bu şartları karşılayabilecek isteklilerden, teknik şartnameye dayalı olarak ilk fiyat tekliflerini aşmamak üzere ihale kararına esas olacak son yazılı fiyat teklifleri alınarak ihale sonuçlandırılır.

### **1.3.6. DOĞRUDAN TEMİN**

4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre, aşağıda belirtilen hallerde ihtiyaçların ilân yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temini usulüne başvurulabilir:

a) İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi.

b) Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması.

c) Mevcut mal, ekipman, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için zorunlu olan mal ve hizmetlerin, asıl sözleşmeye dayalı olarak düzenlenecek ve toplam süreleri üç yılı geçmeyecek sözleşmelerle ilk alım yapılan gerçek veya tüzel kişiden alınması.

d) Büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde bulunan idarelerin temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve iâşeye ilişkin alımlar.

e) İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz mal alımı veya kiralanması.

f) Özelliğinden ve belli süre içinde kullanılma zorunluluğundan dolayı stoklanması ekonomik olmayan veya acil durumlarda kullanılacak olan ilaç, aşı, serum, anti-serum, kan ve kan ürünleri ile protez gibi uygulama esnasında hastaya göre belirlenebilen ve hastaya özgü tıbbî sarf malzemeleri, test ve tetkik sarf malzemeleri alımları.

g) Milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülen uyuşmazlıklarla ilgili davalarda, Kanun kapsamındaki idareleri temsil ve savunmak üzere Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan ya da avukatlık ortaklıklarından yapılacak hizmet alımları.

h) 4353 sayılı Kanun uyarınca Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan hizmet alımları ile fikri ve sınai mülkiyet haklarının ulusal ve uluslararası kuruluşlar nezdinde tescilini sağlamak için gerçekleştirilen hizmet alımları.

i) Türkiye İş Kurumunun, 4904 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (b) ve (c) bentlerinde sayılan görevlerine ilişkin hizmet alımları ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 48 inci maddesinin yedinci fıkrasında sayılan görevlerine ilişkin hizmet alımları,

i) Seçim dönemi bitmeden önce seçimlerin yenilenmesine veya ara seçime ya da Anayasa değişikliğinin halkoyuna sunulmasına karar verilen hallerde; Yüksek Seçim Kurulu tarafından yapılacak filigranlı oy pusulası kâğıdı ve filigranlı oy zarfı kâğıdı alımı ile oy pusulası basım hizmeti alımı, mahalli seçimlerde ise İl Seçim Kurulu başkanlıkları tarafından alınacak oy pusulası basım hizmeti alımı.

Kanuna göre yukarıda sayılan durumlarda, tekliflerin hazırlanması için yeterli süre tanınmak suretiyle idare ile istekli arasında teknik şartlar ve fiyat üzerinde görüşme yapılarak ihtiyaçlar karşılanır.

### **1.3.7. TASARIM YARIŞMALARI**

Tasarım yarışmaları 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun ikinci kısmının "İhale Usulleri ve Uygulaması" başlıklı birinci bölümünün 23. maddesinde; "*İdareler gerekli gördükleri mimarlık, peyzaj mimarlığı, mühendislik, kentsel tasarım projeleri, şehir ve bölge plânlama ve güzel sanat eserleri ile ilgili bir plân veya tasarım projesi elde edilmesine yönelik olarak, ilgili mevzuatında belirlenecek usul ve esaslara göre rekabeti sağlayacak şekilde ilân yapılmak suretiyle, jüri tarafından değerlendirme yapılmak üzere ödüllü veya ödüksüz yarışma yaptırabilir.*" şeklinde açıklanmıştır.

Tasarım yarışmaları bir ihale usulü olmamasına rağmen içeriği hizmet alımı kapsamında değerlendirilebilir. İdare bu yöntemle kanunda sayılan her türlü etüt, plan, proje,

güzel sanatlar alanındaki işlerini jüri tarafından değerlendirme yapılması suretiyle yaptırabilirler.

## 1.4. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE İZLENEN SÜREÇ

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde izlenen süreç, işin kamu kurum kuruluşları ya da özel sektör firmaları ile yapılmasına bağlı olarak değişmektedir. Özel sektör işletmeleri adına yapılan inşaat taahhüt işlerinde işin yapımında izlenecek süreç Borçlar Kanununun hükümlerine aykırı olmamak kaydıyla serbestçe belirlenirken, Kamu kurum ve Kuruluşlarına yapılan İnşaat ve taahhüt işlerinde ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve bu kanunlarla ilgili yönetmelikler çerçevesinde işlem yapılmak zorundadır. Kanuna göre izlenecek süreç aşağıda açıklanmıştır.

### 1.4.1. PROJE HAZIRLIĞI

İnşaat Taahhüt ve onarım işlerinde ilk aşama, yapılması planlanan inşaat ile ilgili projenin hazırlanmasıdır. Konusunda yeterli teknik bilgiye sahip mimar ve mühendislere hazırlatılan projeler öncelikle avan (ön) proje olarak da adlandırılan ve üzerinde istenilen değişikliklerin yapılabilmesine uygun şekilde hazırlanır. Daha sonra, istenilen değişiklikler yapılarak gözden geçirilmiş avan (ön) projesinden hareketle, yapılacak inşaat ile ilgili gerekli kesin araştırmaların yapıldığı, sistem araç ve gereçleri ve teknik özelliklerin belirtildiği kesin proje elde edilir. Kesin projenin onaylanması ile birlikte inşa edilecek yapının tüm ayrıntılarının belirtildiği uygulama projesi hazırlanır.

Hazırlanacak projeler ile ilgili olarak 4734 sayılı Kamu İhale Kanununda aşağıdaki tanımlara yer verilmiştir:

**Ön Proje:** Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin halihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dahil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir.

**Kesin Proje:** Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçülendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projedir.

**Uygulama Projesi:** Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projedir.

Bir inşaat Projesi yapılacak inşaat işinin türü ve özelliğine göre; mimari proje, betonarme proje, sıhhi tesisat projesi, elektrik tesisatı projesi gibi çeşitli alt projelerin bir araya gelmesinden oluşur.

## 1.4.2. KEŞİF BEDELİNİN BELİRLENMESİ

Keşif bedeli; ihaleye çıkartılacak inşaatın proje ve keşif özetlerine dayanılarak, birim fiyatlar üzerinden hesaplanan bedeldir. Başka bir anlatımla keşif bedeli müteahhidin tahmini maliyeti ve karımı da içeren bedeldir.

Bayındırlık Bakanlığının denetimi altındaki inşaatlarda keşif bedeli, genel projeyi oluşturan her alt projede yer alan işlerin birim fiyat listesine göre bulunan fiyatlarla hesaplanması sonucu belirlenir.<sup>32</sup>

Yukarıda yer alan tanımlara ek olarak keşif bedelinin belirlenmesinde, yapılacak inşaatın teknik ve ekonomik koşulları önemli faktörler arasında yer almaktadır.

## 1.4.3. İLANIN YAPILMASI VE İHALE BELGELERİNİN İNCELENMESİ

İhale konusu işler, genellikle ilan yolu ile ilgililere duyurulur. 4734 sayılı Devlet İhale Kanununun 24.maddesinde ihale ilanında bulunması gereken zorunlu hususlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- a) İdarenin adı, adresi, telefon ve faks numarası.
- b) İhalenin adı, niteliği, türü, miktarı.
- c) Mal alımı ihalelerinde teslim yeri, hizmet alımı ve yapım ihalelerinde ise işin yapılacağı yer.
- d) İhale konusu işe başlama ve işi bitirme tarihi.
- e) Uygulanacak ihale usulü, ihaleye katılabilme şartları ve istenilen belgelerin neler olduğu.
- f) Yeterlik değerlendirmesinde uygulanacak kriterler,
- g) İhalenin sadece yerli isteklilere açık olup olmadığı ve yerli istekliler lehine fiyat avantaj uygulanıp uygulanmayacağı.
- h) İhale dokümanının nerede görülebileceği ve hangi bedelle alınacağı,
- i) İhalenin nerede, hangi tarih ve saatte yapılacağı,
- j) Tekliflerin ihale saatine kadar nereye verileceği,
- k) Teklif ve sözleşme türü.
- l) Teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak üzere, isteklilerce belirlenecek tutarda geçici teminat verileceği.
- m) Tekliflerin geçerlilik süresi,
- n) İhaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceği

İhale konusu işi ilan yolu ile öğrenen ilgililer, ihale dosyasını incelemek suretiyle iş hakkında bilgi sahibi olurlar. İhale dokümanında; isteklilere talimatları da içeren idari şartnameler ile yaptırılacak işin projesini de kapsayan teknik şartnameler, sözleşme tasarısı ve gerekli diğer belge ve bilgiler bulunur.

<sup>32</sup> Kızılot, a.g.e. s.16.



#### **1.4.4. İHALEYE GİREBİLME KOŞULLARININ YERİNE GETİRİLMESİ**

İhale kurumu işin yapımını üstlenecek müteahhit, işi yapabilecek kapasitede olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla ön yeterlilik kriterleri oluşturarak bunu ilan ederler. Kamu İhale Kanunu hükümlerine göre yapılan ön yeterlik ilânında, adayların genel uygunluklarını, malî kapasitelerini ve teknik yeteneklerini değerlendirmek üzere belirlenen ön yeterlik kriterlerine ilişkin bilgiler yer alır. Ayrıca bu ilânda, kısa listeye alınmak ve teklif vermek üzere davet edilecek adayların sayısı veya sayı aralığı belirtilir.

Kamu İhale Kanununa göre müteahhit firmaların ihaleye katılımında kullanılacak ön yeterlik kriterlerini sağlayıp sağlayamadıklarını tespit için kullanılmak üzere istenecek belgeler aşağıdaki gibidir:

##### **Ekonomik ve Mali Yeterliğin Belirlenmesi İçin Gerekli Belgeler**

- Bankalardan temin edilecek belgeler
- Bilanço veya bilançonun gerekli görülen bölümleri
- İş hacmini gösteren ciro veya ihale konusu iş ile ilgili devam eden veya bitirilen iş miktarını gösteren belgeler

##### **Mesleki ve Teknik Yeterliğin Belirlenmesi İçin Gerekli Belgeler**

- Teklif vermeye yasal olarak yetkili olduğunu gösteren belgeler
- Oda kayıt belgesi
- İş deneyim belgesi
- Organizasyon yapısına ilişkin belgeler

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

#### **1.4.5. İNŞAAT TAAHHÜDÜ İÇİN TEKLİF ALINMASI**

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 30. maddesine göre; teklif mektubu ve geçici teminat da dahil olmak üzere ihaleye katılabilme şartı olarak istenilen bütün belgeler bir zarfa konulur. Zarfın üzerine isteklinin adı, soyadı veya ticaret unvanı, tebligata esas açık adresi, teklifin hangi işe ait olduğu ve ihaleyi yapan idarenin açık adresi yazılır. Zarfın yapıştırılan yeri istekli tarafından imzalanır ve mühürlenir.

Teklif mektupları yazılı ve imzalı olarak sunulur. Teklif mektubunda ihale dokümanının tamamen okunup kabul edildiğinin belirtilmesi, teklif edilen bedelin rakam ve yazı ile birbirine uygun olarak açıkça yazılması, üzerinde kazıntı, silinti, düzeltme bulunmaması ve teklif mektubunun adı, soyadı veya ticaret unvanı yazılmak suretiyle yetkili kişilerce imzalanmış olması zorunludur. Mal alımı ihalelerinde, ihale dokümanında alternatif

teklif verilebileceğine dair hüküm bulunması halinde, alternatif tekliflerde aynı şekilde hazırlanarak sunulur.

Teklifler ihale dokümanında belirtilen ihale saatine kadar sıra numaralı alındılar karşılığında idareye verilir. Bu saatten sonra verilen teklifler kabul edilmez ve açılmaksızın iade edilir. Teklifler iadeli taahhütlü olarak da gönderilebilir. Posta ile gönderilecek tekliflerin ihale dokümanında belirtilen ihale saatine kadar idareye ulaşması şarttır. Postadaki gecikme nedeniyle işleme konulmayacak olan tekliflerin alınış zamanı bir tutanakla tespit edilir.

#### **1.4.6. SÖZLEŞMENİN YAPILMASI VE KESİN TEMİNAT**

İhale sonucu, ihale kararının ihale yetkilisi tarafından onaylandığı günü izleyen en geç üç gün içinde, ihale üzerinde bırakılan dahil olmak üzere, ihaleye teklif veren bütün isteklilere bildirilir. İhale sonucunun bildiriminde, tekliflerin değerlendirmeye alınmama veya uygun bulunmama gerekçelerine de yer verilir. İhale sonucunun bütün isteklilere bildiriminden itibaren; Kamu İhale Kanununun 21 inci maddesinin doğal afetler ve savunma gibi özellikli durumların belirtildiği (b) ve (c) bentlerine göre yapılan ihalelerde beş gün, diğer hallerde ise on gün geçmedikçe sözleşme imzalanamaz.

Kamu İhale Kanununun 42. maddesinde de açıklandığı üzere, ihale üzerinde bırakılan istekliye, tebliğ tarihini izleyen on gün içinde kesin teminatı vermek suretiyle sözleşmeyi imzalaması hususu bildirilir. Yabancı istekliler için bu süreye on iki gün ilave edilir. Sözleşmenin imzalanacağı tarihte, ihale sonuç bilgileri kuruma gönderilmek suretiyle ihale üzerinde kalan isteklinin ihalelere katılmaktan yasaklı olup olmadığının teyit edilmesi zorunludur.

Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır. İhale üzerinde kalan istekli kesin teminatı vererek sözleşmeyi imzalamak zorundadır. Sözleşme imzalandıktan hemen sonra geçici teminat iade edilir.

Yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. Yüklenicinin ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından imzalanır. İhale dokümanında aksi belirtilmedikçe sözleşmelerin notere tescili ve onaylatılması zorunlu değildir. İhale dokümanında belirtilen şartlara aykırı sözleşme düzenlenemez.

### **1.5. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE SÖZLEŞME TÜRLERİ**

Yapım işlerinin ihalesinin planlanması sürecinde, işin yürütüleceği sözleşme esaslarının ayrıntılı bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İşin yürütüleceği yöntem ve hangi

şartlar altında sürdürüleceği ve sonuçlandırılacağı konusu, şartnamelerin hazırlanması başta olmak üzere ihalenin her aşamasını etkileyecektir. Bu nedenle işin nasıl bir sözleşmeye bağlanacağı ve sözleşme şartlarının neler olacağı önceden dikkatlice belirlenmesi büyük önem taşımaktadır.<sup>33</sup>

Sözleşme türünün belirlenmesinde çeşitli faktörler etkili olmaktadır. Bunların en önemlileri şunlardır,<sup>34</sup>

- İşin yapısı/ kompleks olması,
- İşin büyüklüğü ve yapım süresi,
- İşin kapsamının ne olduğunun önceden yapılmış olup olmadığı/ projenin bulunduğu aşama,
- Mevcut mali kaynakların miktarı,
- İş yapıtıracak idarenin teknik kapasitesi, yeterli kontrollük teşkilatına sahip olup olmadığı,
- İdarenin belirli bir sözleşme türünde tecrübe sahibi olup olmaması,
- Mali imkanların sağlandığı kurum, kuruluş veya finansörün bu konudaki talepleri ve önerileri.

Ülkemizde kamu kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin inşaat yapttırmalarına ilişkin hukuki düzenlemeleri ve inşaat yapımına başlanmasında izlenecek süreçleri birbiri ile farklılıklar göstermektedir.

Özel sektör işletmeleri, Borçlar Kanunu'nun 355. ve 371. maddelerinde "İstisna akdi" başlığı altında toplanan hükümlere aykırı olmamak koşuluyla inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler ile istedikleri şekilde sözleşme yapabilmektedirler.<sup>35</sup>

Kamu kurum ve kuruluşları ise 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve bu kanunlarla ilgili yönetmelikler çerçevesinde sözleşmelerini düzenlemek zorundadırlar. 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda sözleşme türleri aşağıdaki şekilde gruplandırılmıştır:

- Birim Fiyat Usulüne Göre Sözleşmeler,
- Götürü Fiyat Usulüne Göre Sözleşmeler
- Maliyet artı Kar Usulüne Göre Sözleşmeler
- Karma Sözleşmeler

---

<sup>33</sup> Demir, F. (1997). "Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri", Yaklaşım Dergisi, Yıl:5, Sayı:57.s.17.

<sup>34</sup> Demir, a.g.e. ,s.17.

<sup>35</sup> Benligiray, Y. (1981). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:241/161, s.20-21.

## 1.5.1. BİRİM FİYAT USULÜNE GÖRE DÜZENLENEN SÖZLEŞMELER

Uygulamada en yaygın olarak kullanılan sözleşme türüdür. Sözleşme, ön veya kesin projelere ve bunlara ilişkin mahal listeleri ile birim fiyat tariflerine dayalı olarak; idarece hazırlanmış cetvelde yer alan her bir iş kaleminin miktarı ile bu iş kalemleri için istekli tarafından teklif edilen birim fiyatların çarpımı sonucu bulunan toplam bedel üzerinden yapılır.<sup>36</sup>

Bu usulde, inşaat ve onarım işleri için bayındırlık Bakanlığınca birim fiyat listeleri yayınlanmaktadır. Birim fiyat listesinde, her iş ünitesinin birim fiyatı ayrı ayrı gösterilerek, bu ünitelerin meydana getirdiği işin tümünün keşif bedeli hesaplanmaktadır.

Birim fiyatta usulünde yükleniciye ödenecek toplam tutar, her bir iş kaleminin birim fiyatları ile öngörülen miktarlarının çarpımının toplamına eşittir. Her bir birim fiyat; malzeme, işçilik, masraflar ve yüklenici karını da içerecek şekilde belirlenmiştir.<sup>37</sup>

İşi üstlenmek isteyen müteahhitler, tüm ünite fiyatlarını içermek üzere keşif bedeli üzerinden yüzde hesabı ile belirli bir oranda indirim yapmak suretiyle veya hiç indirim yapmaksızın keşif bedeli ile işi alırlar.

İş süresince düzenlenen istihkak raporlarında, başlanıldığı tarihten itibaren yapılan iş ölçümlenerek, her ünite birim fiyatları ile değerlendirilir. Global olarak istihkak tutarı hesaplanır. Her istihkaktan bir önceki istihkak tutarı düşülür ve kalan değer üzerinden müteahhidin eksiltme indirimi de düşülmek suretiyle, o devrenin brüt istihkak bedeli bulunur.<sup>38</sup>

Bu yöntemde ihaleye teklif verecek isteklilere eşit rekabet imkanı sağlanmaktadır. Yapılacak iş detaylandırılmış ve iş kalemleri açık olarak belirlenmiştir. Bu nedenle tekliflerin mukayesesi ve değerlendirilmesi kolay ve objektiftir. Ayrıca, ilave iş yaptırılması veya yaptırılan işte değişiklik konusunda taraflara esneklik imkanı vermektedir.

Yapılan işin ölçülmesi ve buna göre ödemede bulunulması esas olduğundan idareye ödemelerin planlanması ve nakit akış programı yapılması konusunda rahatlık sağlar. Maliyet hesaplamaları normal şartlar altında oldukça sağlıklı yapılabilir. Bu bakımdan da uluslararası finans kuruluşlarının en çok tercih ettiği usuldür. Çünkü borç anlaşmasına konu olacak miktar maliyet hesaplarına dayalı olarak kolayca hesaplanabilir.

Bu yöntemin en önemli sakıncası ise sözleşme dahilinde ilk olarak yapılacak işlerin birim fiyatlarının yüksek belirlendiği dengesiz tekliflerin alınması halinde, tekliflerin mukayesesinde çıkacak güçlüklerdir. Türkiye'deki uygulamada isteklilerin birim fiyat teklif

<sup>36</sup> Gencer, H. (2008). Yapım İşleri İhalelerinde Teklif Turunun Belirlenmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, s.35.

<sup>37</sup> Kuruoğlu, M. ve Korkmaz, A. (2004). İnşaat İşlerinde Projeye Uygun Sözleşme ve Fiyatlandırma Biçiminin Sağlayacakları, Yapı Dünyası S:98, s.2.

<sup>38</sup> Kızılot, a.g.e. s.19.

etme yerine belirlenen fiyatlardan indirim yaparak teklifte bulunmaları nedeniyle bu sakınca ülkemiz için geçerli değildir.

Yöntemin diğer bir dezavantajı da detaylı iş kalemlerinin hazırlanmasını ve keşifler yapılmasını gerektirmesi nedeniyle doküman maliyetlerinin diğer yöntemlere göre çok yüksek olmasıdır. Ayrıca, yapılan işin kontrolü ve gerçekleştirilen iş kalemlerinin tespiti için kontrol sisteminin güçlü olması gerekmektedir olup, bu da yüksek maliyetlere katlanmak demektir.<sup>39</sup> Ancak, ülkemizde uygulandığı gibi birim fiyatların önceden belirlendiği veya tip projelerin tatbik edildiği hallerde bu maliyetler daha düşük düzeyde gerçekleşmektedir.

## **1.5.2. GÖTÜRÜ FİYAT USULÜNE GÖRE DÜZENLENEN SÖZLEŞMELER**

Bu usulde inşaat bedeli, götürü olarak saptanır. Götürü fiyat yapılacak işin tümünü içerecek şekilde saptanabileceği gibi, belirli iş üniteleri ve pozisyonlar için de ayrı ayrı veya birkaç grupta saptanabilir. İnşaatın devamı süresince yapılan işler, hakediş bedelleri ile saptanarak değerlendirilir.<sup>40</sup>

Götürü bedelli sözleşmeler, anahtar teslimi sözleşmeler olarak da adlandırılır. Götürü bedelli sözleşme işin toplamı için sabit bir ücret belirlenmesi esasına göre fiyatlandırılır. Götürü ücret, aynı zamanda tarafların inşaatın tamamının bitirilip teslim edilmesi karşılığında yükleniciye ödenecek miktarı baştan belirlemiş olmalarıdır.

Başka bir ifadeyle götürü ücret, tasarlanmış inşaatın belirlenmiş sabit bir fiyata yapılması demektir. Götürü ücret de malzeme, işçilik, masraflar ve yüklenici karını kapsar. Bu fiyatlandırma yöntemi, en basit olan ve en çok uygulama alanı bulandır. Götürü ücret, kısa süreli, kapsamı iyi belirlenmiş ve küçük yapım işlerinde uygulanmalıdır.

Yüklenicinin proje bedelini doğru belirleyebilmesi için yapım ihalesinden önce tasarıma dair tüm plan ve şartnamelerin eksiksiz tamamlanmış olması ve kapsamın belirlenmiş olması gerekir. İlerleyen aşamalarda değişiklik az olacağı için bina inşaatında götürü usulü uygun olacaktır.<sup>41</sup>

Bu tür sözleşmelerdeki avantaj, bütçe imkanlarının ve işin toplam bedelinin bilinmesine imkan vermesidir. Ayrıca, ödemeler önceden belirlenmiş tarihlerde ve yapılan işin belirli bir yüzdesi itibarıyla yapıldığından ödeme sırasında önemli hesaplamalar yapılması gerekmez.

Dezavantajı ise proje önemli değişiklikler yapılmaya müsait değildir. Çünkü yapılacak önemli bir değişikliğin bedelinin gerçekçi ve adil olarak belirlenmesi zordur. Ayrıca ihaleye

---

<sup>39</sup> Demir, a.g.e. s.19.

<sup>40</sup> Kızılot, a.g.e. s.20.

<sup>41</sup> Kuruoğlu, M. ve Korkmaz, A., a.g.m. s.2.

çıkılmadan önce projenin detaylı olarak hazır olması ve uygulama projelerinin mevcut olması gerekir.<sup>42</sup>

Günümüzde küçük ölçekli işlerde uygulandığı görülen bu tür sözleşmelere örnek olarak, Küçük köprüler, tip projelerin uygulandığı okullar, sağlık ocakları, kooperatif evleri verilebilir.

### **1.5.3. MALİYET ARTI KAR USULÜNE GÖRE DÜZENLENEN SÖZLEŞMELER**

Bir inşaat projesinde projeye en uygun fiyatlandırma biçimini seçmek önemlidir. Projeye en uygun yöntemi seçebilmek için her bir seçeneğin güçlü ve zayıf yanlarının bilinmesi gerekir.

Bir proje, maliyetin sapma riskini yüklenici tarafına bırakan götürü bedelli sözleşmeden, mal sahibi üstünde bırakan “Maliyet artı maliyetin belli bir oranı ücret” yöntemine kadar pek çok şekilde fiyatlandırılabilir.

Uygulamada en sık karşılaşılan fiyatlandırma biçimleri, sabit fiyatlı ve maliyet esaslı yöntemlerdir. Sabit fiyat uygulaması; götürü bedel ve birim fiyat olarak ikiye ayrılırken, maliyet esaslı yöntemlerin uygulamada en yaygın olanları; garantili maksimum fiyat, maliyet artı ödüllü ücret, maliyet artı sabit ücret, zaman ve malzeme ile maliyet artı maliyetin belli bir oranı ücrettir.

Gerçekten de özellikle uzun yıllar süren inşaat projelerinde gerek müteahhit gerekse işveren açısından fiyatlandırma usulünün tespiti ciddi önem arz etmektedir. Örneğin, maliyetlerin gerek mikro gerek makro etkilerle her an sapma baskısı altında olması müteahhitleri sabit fiyatlı sözleşmeler yapmaktan caydırmaktadır. İşverenler ise işin bedelini başlangıçta sabitleyerek doğacak maliyet artışlarının etkisini bertaraf etmeyi hedeflemektedir.<sup>43</sup>

Maliyet esaslı fiyatlandırma yöntemleri sabit fiyatlı yöntemlerin (götürü bedel ve birim fiyat) katılığını azaltmak amacıyla uygulanırlar. Maliyet esaslı fiyatlandırmada mal sahibi, proje masraflarını karşılar ve ek olarak yükleniciye bir ücret öder. Bu ücret, sabit, ödüllü veya maliyetin belirli bir oranı olarak kararlaştırılabilir.<sup>44</sup>

Bu sözleşme türünde müteahhidin yaptığı tüm masraflar işveren tarafından üstlenilmekte ve kendisine ayrıca önceden belirlenen bir nispet veya miktar üzerinden kar payı verilmektedir. Sisteme bu nedenle "**Maliyet artı kar usulü**" adı verilmiştir. Kar paylarının değişmesine göre "**Maliyet artı belirli bir yüzde kar**" olarak da adlandırılabilir.<sup>45</sup>

<sup>42</sup> Demir, a.g.e. s.18.

<sup>43</sup> Türüt, Ş. (2010). "Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK.'nun 42.Maddesi kapsamında mıdır?", Çözüm dergisi, Sayı: Temmuz- Ağustos, s.81

<sup>44</sup> Kuruoğlu ve Korkmaz a.g.m. s.2.

<sup>45</sup> Kızılot, a.g.e. s.20.

Maliyet artı kar yöntemi; bir inşaat projesinde, işin kapsamına giren maliyet unsurları olan işgücü, materyal, ekipman, yedek parça, yakıt (ve benzeri maliyetler) ve belirli bir kar payının belge karşılığı yükleniciye ödendiği bir yöntemdir. Kar, toplam maliyetten tamamen bağımsız belirli bir miktar olabileceği gibi ölçülecek toplam maliyetin belirli bir yüzdesi de olabilir.<sup>46</sup>

Maliyet artı kar yöntemi özellikle işin tamamlanma maliyetinin işe başlanmadan saptanmasının mümkün olmadığı hallerde; detaylı maliyet işlemlerinin yapılmasının, projelerin çıkarılmasının beklenemediği acil durumlarda veya maliyetin önemsiz olduğu çok yüksek kaliteli netice beklenen işlerde yoğun uygulama alanı bulmaktadır.<sup>47</sup>

Bu yöntemde dezavantaj; açıklık ve rekabet ilkelerinin yerine getirildiği bir ihale yapılmasına imkan vermemesidir. Genellikle tek kaynak olarak seçilen bir yüklenici ile sözleşme yapılmaktadır.

Diğer bir dezavantaj da, sabit bir kar veya maliyete oranlanmış bir kar ödemesi öngörüldüğünden yüklenicinin işi zamanında ve kaliteli olarak bitirme konusunda teşvik edilmemekte oluşudur. Ayrıca, karın maliyetin belirli bir yüzdesi olarak öngörüldüğü durumlarda maliyeti şişirmek maksadıyla gereksiz iş yapılması, sahte belge kullanılması gibi usulsüzlüklere ve maliyet artışlarına da yol açabilir.<sup>48</sup>

Yöntemin yukarıda saydığımız dezavantajlarına rağmen; müteahhidin tüm maliyetleri karlı şekilde karşılandığından, öngörülemeyen veya beklenmeyen risklere karşı müteahhide ciddi anlamda sigorta sağlanmış olmaktadır. Yine sistemin basit ve maliyet yönetiminin kolay olması; düşük seviyede bilgi gereksinimine ihtiyaç duyulması gibi yönleri de bu yöntemi müteahhitler için tercih edilir hale getirmektedir.

#### **1.5.4. KARMA SÖZLEŞMELER**

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa, 20/11/2008-5812/32 md. ile eklenen karma sözleşmeler, bu kanunda, yapım işlerinde; niteliği itibarıyla işin bir kısmı için anahtar teslimi şeklinde götürü bedel, diğer kısmı için ise birim fiyat teklifi alma yöntemlerinin birlikte uygulanması suretiyle gerçekleştirilen ihaleler sonucunda yapılan sözleşme şeklinde tanımlanmıştır.

---

<sup>46</sup> Demir, a.g.e. s.21.

<sup>47</sup> Türüt, a.g.e. s.82.

<sup>48</sup> Demir, a.g.e. s.21.

## 1.6. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNATLAR VE KABUL İŞLEMLERİ

İnşaat ve onarım işlerinde kamu kurum ve kuruluşlarının açmış olduğu İhalelere katılmak isteyen inşaat işletmeleri 4734 sayılı Kamu İhale kanununda belirtilen çerçevede teminat göstermek zorundadırlar.

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde ihale makamına verilen teminat çeşitleri aşağıdaki gibidir:

- Geçici teminat,
- Kesin teminat.

### 1.6.1. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNATLAR

4734 Sayılı Kamu İhale Kanununda teminat olarak kabul edilebilecek değerler şu şekilde sıralanmıştır:<sup>49</sup>

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

Yine aynı kanununda teminat mektupları ile ilgili aşağıda yer alan özel düzenlemelere yer verilmiştir:

- Kapsam ve şeklini belirlemeye Kamu İhale Kurumu yetkilidir.
- Teklif geçerlilik süresinden en az 30 gün fazla süre geçerli olmak üzere geçici teminat mektuplarında süre belirtilir.
- Teklif geçerlilik süresinin uzatılması halinde, geçici teminat mektuplarının süresi de aynı süre ile uzatılır.
- İhale üzerinde kalan istekli ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklif sahibi istekliye ait teminat mektupları ihaleden sonra saymanlık ya da muhasebe müdürlüklerine teslim edilir.

Kamu İhale Kanununa göre geçici ve kesin teminat şeklinde sınıflandırılan teminatlar aşağıda açıklanmıştır.

---

<sup>49</sup> 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu madde 34.



### 1.6.1.1. GEÇİCİ TEMİNAT

Kamu tarafından yapılacak satın almaları düzenleyen ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu yerine yayımlanarak yürürlüğe giren 4734 sayılı yasanın temel müesseselerinden birisi de teminatlarla ilgili olanıdır. Yapılan ihalelerde istekli veya müteahhit konumunda olan kişilerin tekliflerinde veya taahhütlerinde samimi davranmalarını temin etmek ve ihale dokümanına uygun olarak taahhütlerin yerine getirilmesini sağlamak bakımından teminatların önemi büyüktür. Bu açıdan teminatların belirlenen oranlar ve tespit edilen değerler üzerinden alınması, teminatların gelir kaydındaki prosedürün doğru uygulanması önem kazanmaktadır.<sup>50</sup>

İnşaat ve onarım İşlerinde, 4734 sayılı Kanun kapsamında yapılan ihalelerle ilgili olarak alınması gereken ilk teminat türü geçici teminattır. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun 33. maddesine göre; teklif edilen bedelin %3'ünden az olmamak üzere istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır. İhale dokümanında belirtilmesi şartıyla danışmanlık hizmeti ihalelerinde geçici teminat alınması zorunlu değildir.

Bilindiği üzere geçici teminat istenmesindeki asıl amaç, ihaleye teklif veren isteklilerin daha gerçekçi teklif vermelerini sağlamaktır. Bu nedenle ihale gerçekleştirildikten sonra ihale üzerinde kalan istekli ile ekonomik açıdan en avantajlı ikinci teklifi veren istekliler dışında üzerinde ihale kalmayan isteklilerin geçici teminatlarının talep halinde iade edilmesi gerekmektedir.

Üzerine ihale kalan yüklenicinin de sözleşme yaptıktan ve kesin teminatı verdikten sonra geçici teminatının geri verilmesi gerekmektedir. Aynı çerçevede üzerine ihale kalan isteklinin sözleşme imzalamasıyla birlikte ekonomik açıdan en avantajlı teklifi veren isteklinin de talebi halinde geçici teminatın iade edilmesi gerekmektedir.

Genel kaidenin yanı sıra, ihalenin idarenin gerekli gördüğü veya ihale dokümanında yer alan belgelerde ihalenin yapılmasına engel olan ve düzeltilmesi mümkün bulunmayan hususların bulunduğu tespiti üzerine iptal edilmesi halinde de, verilmiş olan bütün teklifler reddedilmiş sayılır ve bu teklifler açılmaksızın isteklilere geri iade edilir. Bu tür durumlarda tekliflerin tamamı değerlendirilmeksizin iade edileceğinden bütün isteklilere ait geçici teminatlar da iade edilmelidir.

Bunun yanı sıra belli istekliler arasında ihale usulünde ihaleye davet edilen aday sayısının beşten az olması veya teklif sayısının üçten az olması hali ile yine pazarlık usulünün düzenlediği 21 inci maddenin a, d ve e bentleri gereğince yapılacak ihalelerde istekli sayısının üçten az olması halinde ihalelerin iptal edilmesi durumlarında aynı şekilde isteklilere ait geçici teminatların iade edilmesi gerekmektedir.

Kamu İhale Kanununda, idarenin kanunda belirlenen süre içinde sözleşme yapılması hususunda kendisine düşen yükümlülüğü yerine getirmemesi durumunda, istekli sürenin sona ermesini izleyen günden itibaren en geç beş gün içinde, on gün süreli bir noter ihbarnamesi ile

<sup>50</sup> Çolak, Kamu İhale mevzuatında geçici teminatlar, <http://www.hacibayramcolak.net>, Erişim Tarihi: 10.10.2013

bildirmek suretiyle, taahhüdünden vazgeçebileceği ve bu takdirde de geçici teminat geri iade edileceği ifade edilmiştir.<sup>51</sup>

Geçici teminatların iadesi ile ilgili diğer bir husus, verilmiş olan tekliflerin belirlenen yaklaşık maliyetin çok üzerinde olması gibi nedenler ile ihale komisyonu kararı üzerine idarenin verilmiş olan bütün teklifleri reddederek ihaleyi iptal etme durumudur. İhalenin bu nedenle ihale yetkilisince iptal edilmesi halinde, eğer ihale Kamu İhale Kurumuna intikal ettirilmemiş ise geçici teminatların geri iadesi gereklidir. İhalenin Kamu İhale Kurumuna intikal etmiş olması halinde ise, geçici teminatların iade edilmeyerek kurum kararına kadar bekletilmesi gerekmektedir.

### **1.6.1.2. KESİN TEMİNAT**

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında yapılan ihalelerle ilgili olarak alınması gereken teminatlardan birisi de, kesin ve devamı mahiyetinde olan ek kesin teminatlardır.

Bu teminat şeklinde, yüklenici tarafından yapımı taahhüt edilen işin sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmasından önce müteahhitten ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 43.maddesine istinaden %6 oranında kesin teminat alınır.<sup>52</sup>

Yine aynı kanuna istinaden, danışmanlık hizmet ihalelerinde ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınmayabilir. Bu durumda, düzenlenecek her hakedişten % 6 oranında yapılacak kesintiler teminat olarak alıkonulur.

Ek kesin teminat ise, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun 12. maddesinde; "Fiyat farkı ödenmesi öngörülerek ihale edilen işlerde fiyat farkı olarak ödenecek bedelin, sözleşme bedelinde artış meydana gelmesi halinde bu artış tutarının % 6'sı oranında teminat olarak kabul edilen değerler üzerinden ek kesin teminat alınır. Fiyat farkı olarak ödenecek bedel üzerinden hesaplanan ek kesin teminat hakedişlerden kesinti yapılmak suretiyle de karşılanabilir." şeklinde açıklanmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun pazarlık usulünü açıklayan 21. maddesinin aşağıda yer alan bentleri kapsamında yapılan mal alımlarında, malın sözleşme yapma süresi içinde teslim edilmesi ve bunun idarece uygun bulunması halinde, sözleşme yapılması ve kesin teminat alınması zorunlu değildir.

- Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.
- "Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması"

<sup>51</sup> Çolak, Kamu İhale mevzuatında geçici teminatlar, <http://www.hacibayramcolak.net>, Erişim Tarihi: 10.10.2013

<sup>52</sup> Kızılot, a.g.e. s.22.

- "İdarelerin yaklaşık maliyeti elli milyar Türk Lirasına kadar olan mamul mal, malzeme veya hizmet alımları"

Kesin teminat ve ek kesin teminatların geri verilmesi ise Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun da aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:<sup>53</sup>

1- Taahhüdün, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirildiği ve yüklenicinin bu işten dolayı idareye herhangi bir borcunun olmadığı tespit edildikten sonra alınmış olan kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların;

a) Yapım işlerinde; varsa eksik ve kusurların giderilerek geçici kabul tutanağının onaylanmasından sonra yarısı, Sosyal Sigortalar Kurumundan ilişiksiz belgesi getirilmesi ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından sonra kalanı,

b) Yapım işleri dışındaki işlerde Sosyal Sigortalar Kurumundan ilişiksiz belgesinin getirildiği saptandıktan sonra; alınan mal veya yapılan iş için bir garanti süresi öngörülmesi halinde yarısı, garanti süresi dolduktan sonra kalanı, garanti süresi öngörülme hallerde ise tamamı, yükleniciye iade edilir.

Yüklenicinin bu iş nedeniyle idareye ve Sosyal Sigortalar Kurumuna olan borçları ile ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan kanunî vergi kesintilerinin yapım işlerinde kesin kabul tarihine, diğer işlerde kabul tarihine veya varsa garanti süresinin bitimine kadar ödenmemesi halinde, protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatlar paraya çevrilerek borçlarına karşılık mahsup edilir, varsa kalanı yükleniciye geri verilir.

İşin konusunun piyasadan hazır halde alınıp satılan mal alımı olması halinde, Sosyal Sigortalar Kurumundan ilişiksiz belgesi getirilmesi şartı aranmaz

2- Mücbir Sebeplerin Varlığı Hali: 4735 sayılı Yasanın 23 üncü maddesine göre anılan kanunun 10'uncu maddesinde sayılan doğal afetler, kanuni grev, genel salgın, hastalık, kısmî veya genel seferberlik ilânı, gerektiğinde Kurum tarafından belirlenecek benzeri diğer haller gibi mücbir sebeplerden dolayı sözleşmenin feshedilmesi halinde, hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların iade edilmesi gerekir.<sup>54</sup>

3- İş Artışının Zorunlu Olması Hali: Diğer bir durum, mal ve hizmet alımlarıyla yapım sözleşmelerinde, öngörülemeyen durumlar nedeniyle bir iş artışının zorunlu olması halinde söz konusudur. Bu durumda, artışa konu olan işin,

a) Sözleşmeye esas proje içinde kalması,

b) İdareyi külfete sokmaksızın asıl işten ayrılmasının teknik veya ekonomik olarak mümkün olmaması, şartlarıyla, anahtar teslimi götürü bedel ihale edilen

<sup>53</sup> 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu Madde 13,17,18,23,24.

<sup>54</sup> 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu Madde 23

yapım işlerinde sözleşme bedelinin % 10'una, birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilen mal ve hizmet alımlarıyla yapım işleri sözleşmelerinde ise % 20'sine kadar oran dahilinde, süre hariç sözleşme ve ihale dokümanındaki hükümler çerçevesinde aynı yükleniciye yaptırılabilir.

İşin bu şartlar dahilinde tamamlanamayacağının anlaşılması durumunda ise artış yapılmaksızın hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin ve varsa ek kesin teminatların iadesi gerekir. Ancak bu durumda, işin tamamının ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi zorunludur.

4) Yüklenicinin ölümü: Yüklenicinin ölümü halinde, sözleşme feshedilmek suretiyle hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin teminatları ve varsa diğer alacakları varislerine verilir. Ancak, aynı şartları taşıyan ve talepte bulunan varislere idarenin uygun görmesi halinde, ölüm tarihini izleyen otuz gün içinde varsa ek teminatlar dahil taahhüdün tamamı için gerekli kesin teminatı vermeleri şartıyla sözleşme devredilebilir.

5) Yüklenicinin Ortak Girişim Olması Halinde Ölümü: Pilot veya koordinatör ortağın ölümü halinde ise sözleşme feshedilmek suretiyle yapılmış olan işler tasfiye edilerek kesin teminat iade edilir. Bu durumların oluşunu izleyen otuz gün içinde diğer ortakların teklifi ve idarenin uygun görmesi halinde de, teminat dahil o iş için pilot veya koordinatör ortağın yüklenmiş olduğu sorumlulukların üstlenilmesi kaydıyla sözleşme yenilenerek işe devam edilebilir.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Kamu kesimi ile yapılan ihaleli işlerde önemli bir yer tutan kesin teminatlar; yüklenici tarafından yapıyı taahhüt edilen işin sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla Kamu İhale Kanununda ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve her bir hakedişten teminat olarak %6 kesinti yapılması öngörülmüştür. Günümüzde özel sektör ile yapılan taahhüt işlerinde %10-20'ler seviyesinde teminat kesintisi yapıldığı görülmektedir.

## **1.6.2. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KABUL İŞLEMLERİ**

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde Gelir Vergisi Kanunu'nun "İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitimi" ile ilgili 44. maddesine göre işin tamamlanması konusunda iki temel gösterge bulunmaktadır:

1- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan durumlarda geçici kabul yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih,

2- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan diğer inşaat ve onarma işlerinde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih.

Geçici kabul sisteminde, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın imzalanması ve idarece onaylanmasıyla geçici kabul tamamlanmaktadır.

Bu tür işlerde kar ve zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilir.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde "Geçici ve kesin kabul usulü" yaygın olarak kullanılmaktadır. Özellikle Kamu kesimi ihalelerinde işin bitimi geçici ve kesin kabul işlemleri ile tespit edilmektedir.<sup>55</sup>

Diğer yandan inşaat işleri, büyük bütçeli ve içerisinde birçok ayrıntıyı kapsayan işlerdir. Bu kapsamda geçici kabulün yapıldığı veya işin tamamlanarak teslim edildiği işlerde, çeşitli noksanlıklar veya ilave yapılması gereken işler çıkabilir. Bu durumlarda söz konusu eksikliklerin ya da fazlalıkların yüklenici tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.<sup>56</sup>

Görüleceği üzere GVK yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihini geçici ve kesin kabul usulü ne göre belirlerken, diğer inşaat işlerinde ise işin fiilen tamamlandığı tarihi esas almaktadır. Geçici ve kesin kabul usullerini aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.

### 1.6.2.1. GEÇİCİ KABUL

Geçici kabul Yapım İşleri Genel Şartnamesinde tanımlanmıştır. Genel bütçeye dahil dairelerle, katma bütçe idareler, özel idareler ve belediyelerin Devlet İhale Yasası hükümlerine göre taahhüde bağladıkları yapım ve hizmet işleri Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi esas alınarak sözleşmeye bağlanmaktadır.

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 42.maddesi geçici kabul işleminin yapılış biçimini tanımlamıştır. Bu düzenleme gereği olarak işin bittiğini bildirme yükümlülüğü müteahhide aittir.<sup>57</sup>

Geçici kabulde izlenecek yol Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde: "*Sözleşme konusu iş tamamlandığında, yüklenici idareye vereceği dilekçe ile (faksla da olabilir) geçici kabul isteğinde bulunur. Yapılan işler, idarece verilecek talimat üzerine yapı denetim görevlisince ön incelemeden geçirilir. Ön inceleme sonucunda işin sözleşme ve eklerine uygun olarak tamamlandığı ve kabul işlemlerinin yapılmasında bir engel bulunmadığı anlaşılırsa idarece geçici kabul komisyonu oluşturulur. Kabul komisyonu tarafından, yüklenici veya vekili ile birlikte, yapılacak incelemelerden sonra işin durumu uygun görüldüğü takdirde bir kabul tutanağı düzenlenir ve bunu yüklenici veya vekili de imzalar.*" şeklinde açıklanmıştır.

Geçici kabul tarihi olarak esas alınacak tarih, işin geçici kabule elverişli bir halde tamamlandığı tarih olup bunu geçici kabul komisyonu tespit ederek tutanağa geçirir. Ancak yüklenici tarafından tamamlanması ve düzeltilmesi gereken eksik ve kusurlardan, teknik

<sup>55</sup> Kızılot, a.g.e. s.204.

<sup>56</sup> Köse, Ö. (2008). "İnşaat Taahhüt İşlerinde İşin Tamamlanması Ve Teslimi", Yaklaşım, S:187, s. 75.

<sup>57</sup> Kızılot, a.g.e. s.204.

bakımdan tamamlandıktan sonra bir deneme süresi geçirmesi gerekenler varsa, bu kusur ve eksikliklerin giderilmesi tarihinden başlayarak kesin kabule kadar geçmesi gereken süreyi de kabul heyeti belirleyerek tutanağa yazar.

Geçici kabul tutanağı, idarece onaylandıktan sonra geçerli olur. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun 44. maddesinde yer alan geçici kabul tutanağının söz konusu söz konusu kurallara uygun olarak kabul heyetince düzenlenmiş ve yetkili organlarca imzalanmış olmalıdır.

Aynı sözleşme çerçevesinde bulunan yapım işlerinin kısım, kısım ve değişik zamanlarda tamamlanacağı öngörülmüşse, taahhüdün tamamlanan ve müstakil kullanıma elverişli kısımları için idarenin isteği üzerine kısmi kabul yapılabilir.

Sözleşmenin belirlediği tarihte, işin tamamlandığının tespit edilebilmesi ve kabul işleminin yapılabilmesi için yüklenicinin idareye zamanında başvurması gereklidir.

Yapılan işte kusur ve eksikliklerin varlığı halinde bunların giderilmesi için belirlenen sürenin sonunda, yüklenici bulunsun veya bulunmasın, aynı şekilde durum, yapı denetim görevlisi tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir.

Yüklenicinin yaptığı işin süresinde tamamlandığı yapı denetim görevlisi tarafından tespit edilmiş, ancak kabul komisyonunun iş yerine gitmesi ve kabulü yapması herhangi bir nedenle gecikmiş ise kabul tutanağında işin gerçek bitiş tarihi belirtilir ve bu, işin geçici kabul tarihi olur.

Geçici kabul için yapılan incelemede, teknik olarak kabulünde sakınca görülmeyen ve giderilmesi de mümkün olmayan veya fazla harcama ve zaman kaybını gerektiren, kusur ve eksiklikler görülecek olursa yüklenicinin hakediş veya teminatından uygun görülecek bir bedel kesilmek şartı ile iş idare tarafından bu hali ile kabul edilebilir. Bu gibi kusur ve eksikliklerin niteliğinin ve kesilecek bedelin kabul tutanağında gösterilmesi gereklidir. Yüklenici bu işleme razı olmazsa, her türlü gideri kendisine ait olmak üzere, kusur ve eksiklikleri verilen sürede düzeltmek ve gidermek zorundadır. Yapım işlerinin kabul işlemlerinde, varsa sözleşmelerindeki özel hükümler de göz önünde bulundurulur. İşin süresinden önce bitirilmesi halinde, yüklenicinin isteği üzerine, idare sözleşmedeki iş bitim tarihini beklemeksizin yukarıdaki usullere uygun olarak işin kabulünü yapabilir.<sup>58</sup>

Sonuç olarak Gelir Vergisi Kanunu açısından iş bittiğini gösteren geçici kabulün yapılmasından sonra yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili yapılan harcamalar ve elde edilen hasılat, yapıldıkları veya elde edildikleri yılın kar ve zararının tespitinde dikkate alınmaktadır. İş bitim tarihinden sonra elde edilen gelir elde edildiği yılın kar ve zararının tespitinde dikkate alınacaktır. Bununla beraber Devlet İhale Kanununa tabi olmayan diğer yapım ve onarım işlerinde, işin bitim tarihi, işin fiilen bırakıldığı tarihtir. Bitim tarihi

---

<sup>58</sup> [www.csb.gov.tr/db/van/webmenu/webmenu1772.doc](http://www.csb.gov.tr/db/van/webmenu/webmenu1772.doc), Erişim Tarihi: 10.11.2013

sözleşmeye göre değil, mevcut duruma göre tespit edilir. Eğer taraflar arasında işin kabulü hakkında ihtilaf yoksa tarafların teslim ve tesellüm ettiği tarihi olarak kabul edilir.<sup>59</sup>

Yukarıda belirttiğimiz usullere uygun olarak tamamlanan ve geçici kabul tutanağı idarece onaylanan yapım işlerinin kesin kabulü Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 45. maddesinde düzenlenmiş olup aşağıda açıklanmıştır.

### 1.6.2.2. KESİN KABUL

Geçici kabul sonunda tespit edilen eksiklik ve kusur düzeltildikten veya tamamlandıktan sonra yapılan kabul<sup>60</sup>şeklinde tanımlayabileceğimiz kesin kabul; Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 45. maddesine göre aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmektedir:

Kesin kabul için belirlenen tarihte, yüklenicinin yazılı müracaatı üzerine, kesin kabul komisyonu oluşturularak geçici kabuldeki esas ve usullerle kesin kabul yapılır. Geçici ve kesin kabuller arasında, yüklenici tarafından yapılması gereken, sürekli bakım niteliğindeki işlerin sözleşme uyarınca yapılıp yapılmadığı kabul komisyonu tarafından incelenerek tespit olunur. Devamlı bakım hususunda yüklenicinin herhangi bir yükümlülüğü yoksa kesin kabul komisyonu, geçici kabul sırasında iyi durumda ve kabule elverişli olduğu tespit edilmiş olan işlerde teminat süresince kullanılma sonucunda meydana gelen normal aşınma ve eksilmeden doğan durumlar haricinde, işin fen ve sanat kurallarına uygun yapılmamasından kaynaklanabilecek herhangi bir bozukluğun veya geçici kabulden sonra ortaya çıkan bir kusurun olup olmadığını inceler. Teminat süresi içinde yüklenicinin, bütün yükümlülüklerini yerine getirmiş olduğu ve kendisine yüklenebilecek kesin kabulü engelleyecek bir kusur ve eksiklik görülmediği takdirde kesin kabul tutanağı düzenlenir.

İşin kesin kabulüne engel herhangi bir durum görüldüğü takdirde, kabulü engelleyen kusur ve eksikler kabul komisyonu tarafından bir tutanakla tespit edilir ve kesin kabul işlemi yapılmaksızın kusur ve eksiklerin giderilmesi için bir süre belirlenerek durum idareye bildirilir. İdare bu kusur ve eksiklerin tutanakta belirlenen süre içerisinde giderilmesi hususunu yükleniciye tebliğ eder. Kusur ve eksiklerin yüklenici tarafından giderildiği idarece tespit edildiğinde kabul işlemi sonuçlandırılır.<sup>61</sup>

Kabul işleminin sonuçlanmasının ardından düzenlenen kesin kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul işlemi tamamlanmış olur.

Bu bölümde inşaat ve onarım işleri hakkında verilen genel bilgilerden sonra, ikinci bölümde inşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler, özellik taşıyan hesaplar ve vergi uygulamalarına ilişkin bilgiler VUK ve TMS 11 çerçevesinde ele alınmaktadır.

<sup>59</sup> İnan, A. (1999).”Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı”, Mevzuat, S:16,Yıl: 2,s. 34

<sup>60</sup> Kızılot, a.g.e. s.221.

<sup>61</sup> [www.csb.gov.tr/db/van/webmenu/webmenu1772.doc](http://www.csb.gov.tr/db/van/webmenu/webmenu1772.doc), Erişim Tarihi: 10.11.2013

## İKİNCİ BÖLÜM

# İNŞAAT İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI TMS (11) ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

## 2.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

Birer üretim işletmesi olan inşaat işletmeleri yapımı üstlenilen her bir projenin birbirinden farklı olması, üretim yerinin gezici olması, üretimin doğal etkilere açık alanlarda gerçekleştirilmesi, üretimi gerçekleştirecek mamulün sabit onu üretecek üretim araç ve gereçlerinin seyyar olması, her bir projeye göre farklı örgütlenme ve üretim süreci gerektirmesi gibi nedenlerle diğer üretim işletmelerinden önemli şekilde ayrılmaktadır.<sup>62</sup>

İnşaat faaliyetleri diğer üretim faaliyetlerine göre fiziki ve finansal olarak çok büyük boyutlara ulaşabilmekte, daha fazla teknik ayrıntı içermekte, çok fazla çeşitte teknik ekipman ve makine kullanılmakta, çeşitli uzmanlık alanları beraber iş süreçlerinde yer alabilmekte ve yapışı gereği daha uzun sürebilmektedir. Bu nedenle inşaat işleri ile uğraşan işletmelerin, muhasebe sistemlerinin organizasyonu, muhasebe bilgi sistemlerinin kurulması, maliyet saptama yöntemlerinin belirlenmesi, muhasebe denetiminin yapılması gibi konular, inşaat muhasebesi çerçevesinde değerlendirilmektedir.<sup>63</sup>

İnşaat işleri Türk Vergi Kanunları açısından; Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar ve Özel İnşaatlar (Yap-Sat) , olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır. Yapım amaçları farklı olan iki inşaat türü birbirinden muhasebeleştirme ve vergilendirme yöntemleri açısından da ayrılmaktadır. İnşaat Taahhüt ve onarım işleri hizmet üretimi kapsamında değerlendirirken, özel inşaatlar (Yap-Sat) ise mamul üreten işletmeler olarak değerlendirilmekte ve bu ayrıma uygun hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmektedirler.

Çalışmanın bu bölümünde yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlemlerinde; muhasebe sistemi, özellik taşıyan hesap ve kayıtlar, sözleşme türleri, gelir ve maliyetler ile Yıllara yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlemlerinin vergilendirme esasları anlatılmaya çalışılacaktır.

<sup>62</sup> Erden, S. A, "İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:11, Ocak 2004, ss:18

<sup>63</sup> Yıldırım, Ç.Ö. (2008) İnşaat Muhasebesi. Ankara: Detay Yayıncılık, s:25



## 2.1.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE ÖZELLİK TAŞIYAN HESAPLAR

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespiti ve muhasebe uygulamaları için özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.” hükmüne yer verilmek suretiyle, gelirin işin tamamlandığı yılda topluca beyan edilmesi esası benimsenmiştir.<sup>64</sup>

İnşaat işlemlerinde, GVK kapsamında düzenlenen bu özel vergileme rejiminin uygulanabilmesi ve İnşaat işinin GVK kapsamında YSİO inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gereklidir:

- Yapılan iş inşaat ve onarma işi olmalıdır,
- Yapılan iş birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir,
- İş taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde eş zamanlı kayıt yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde göre giderler yapıldıkları anda büyük defterdeki ilgili hesaplara “ Fonksiyon esasına göre “ kaydedilirken söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlere de hem çeşit hem de gider yerleri hesabına göre kayıt edilir. ” Gider çeşitlerinin, izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda sistem amacına ulaşmış olur.”<sup>65</sup>

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilk kapsamlı düzenleme, Maliye Bakanlığı tarafından 16.12.1993 tarihinde 21790 sayılı resmi gazetede yayımlanan 2 No.lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile getirilmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri olarak eklenen hesapların işleyişleri, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine paralel olarak ve tamamlanmış taahhüt yöntemi esas alınarak uygulamaya konulmuştur.

### **Tebliğe göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetleri;**

- 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri ve
- 179 Taşeronlara Verilen Avanslar hesaplarında,

<sup>64</sup> ŞAKAR, O. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" Vergi Dünyası, Sayı 376, Aralık 2012, s:83.

<sup>65</sup> ÇANKAYA, İ. İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın- Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, 2. bs. , Ankara, Meslek Yaptıları, 2003, s:72.

### **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Hak Edişleri;**

-350-357-Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hakediş Bedelleri hesaplarında, takip edilecektir.

**170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri:** İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir. İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, "741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı" ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise 751, 761, 771 ve 781 kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında "622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına devredilir. İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170-178 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkan vermeyecek kadar fazla ise, her proje yardımcı defter düzeyinde izlenir. Bu durumda bir proje için tutulacak yardımcı defter defteri kebir hükmündedir.<sup>66</sup>

**179 Taşeronlara Verilen Avanslar:** Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.<sup>67</sup>

**350-357-Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hakediş Bedelleri:** İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar "170-178" hesaplara paralel olarak düzenlenir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir."<sup>68</sup>

**740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı:** Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri 1 No.lu Muhasebe Genel Tebliğinde hizmet işi olarak kabul edilmiş ve hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarlarının bu hesabın horcuna kaydedilerek dönem sonlarında "741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılması gerektiği belirtilmiştir.<sup>69</sup>

**741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı:** Bu hesap, inşaat işi devam ettiği sürece 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanan giderlerin, işin bitirildiği yıl sonunda 622 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına aktarılma aşamasında kullanılmaktadır. Aynı zamanda cari yıl sonunda tamamlanmayan işlere ait giderlerin 170 - 178 Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri

<sup>66</sup> 2 No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, 16.12.1993 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 21790, s:1.

<sup>67</sup> 2 No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, 16.12.1993 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 21790, s:2.

<sup>68</sup> 2 No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, 16.12.1993 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 21790, s:3.

<sup>69</sup> 1 No'lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 21447, s: 137.

Hesabına aktarılmasında da bu hesap kullanılır. Dönem sonların da ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

**340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı:** İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır. Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde işe başlama aşamasında veya hakediş öncesi işletmelerin bu kapsamda avans aldıkları görülmektedir.

## **2.1.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE GELİR TESPİT YÖNTEMLERİ**

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlemlerinde, bu işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmüne yer verilmek suretiyle, bu işlerden elde edilen gelirin işin bitim yılında topluca beyan edilmesi esası benimsenmiştir. Dolayısıyla birden fazla yıla sirayet eden inşaat faaliyetinde işin devam ettiği yıllar itibariyle mali tablolara bakıldığında gelirin oluşmadığı sonucuna varılacaktır. Böylece üçüncü kişiler açısından gerçek bilginin elde edilmesi söz konusu olmayacaktır. Vergi kanunlarımızda yıllara yaygın inşaat faaliyeti için düzenlenen vergilendirme rejimi muhasebenin dönemsellik ilkesi de dikkate alındığında dönemler itibariyle gerçek raporlamanın yapılmasına imkan vermemektedir.<sup>70</sup>

İnşaat işletmeleri açısından yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyet ve gelirlerin ölçülmesinde temelde iki yöntem vardır. Bu yöntemler "Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi" ve "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi"dir.<sup>71</sup> Bu iki yöntem karşılaştırıldığında, tamamlanma yüzdesi yöntemi dönemsellik ilkesi ile daha uyum sağlamaktadır.<sup>72</sup>

İnşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde, gelirin tespiti aşamasında ; özel vergi rejimi, dönemsellik ilkesi ve tam açıklama kavramları açısından önemli yer tutan iki yöntem aşağıda açıklanmıştır.

<sup>70</sup> ÇATIKKAŞ, Ö. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 "İnşaat Sözleşmeleri Standardı" Açısından Değerlendirilmesi, Muhasebe ve denetime Bakış Dergisi, Eylül 2012, sayı:37, s:70.

<sup>71</sup> KIESO, Donald E. , Jerry J. WEYGANDT and Terry D.WARFIELD, Intermediate Accounting, 10th ed. , USA, Wiley, 2001, s:1005.

<sup>72</sup> AKDOĞAN, N. , SEVİLENGÜL, O, Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 13. baskı, İstanbul, ISMMMO Yayın No:7, 2007, s:448.

### 2.1.2.1. TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİ

Bu yöntemde, inşaat sözleşmesine bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir, maliyet, gider ve kârın (zararın) kayda alınması için söz konusu işin tamamen veya büyük ölçüde bitirilmiş olması gerekmektedir. İnşaat sözleşmesi ile ilgili maliyet ve gelirlerin makul bir biçimde izlenemediği durumlarda bu yöntem en uygun seçenektir. Ancak bu yöntem muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk kavramları ile çelişmektedir. Yöntem kullanıldığında her dönemin gelir ve gideri gerçekleştirildiği dönem kayıtlara alınmamakta ve dönem sonucu ile ilgili sağlıklı değerlendirme yapmak zorlaşmaktadır.<sup>73</sup>

GVK 42-43-44. maddelerinde düzenlenen yönteme göre, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde; işin bittiği dönemde kazanç tespiti yapılarak o dönemin gelir- gider hesaplarına yansıtılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde vergilemenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla da GVK'nın 94'üncü maddesinde hakediş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilemeye mahsuben, vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Muhasebe uygulamalarında ise; yapılan harcama ve tahsil edilen hakediş tutarları iş bitene kadar gelir-gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte, işin devamı boyunca aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle bilanço hesaplarında gösterilmektedir.

### 2.1.2.2. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde, iş ilerledikçe gelirin ve kazancın da oluştuğu esasına dayanmaktadır.<sup>74</sup> Söz konusu iş tümüyle tamamlanmadan önce de yıllara yaygın taahhüt işlerinde kâr veya zararın hesaplanmasına olanak sağlar. Bu yöntemde gerçekleşen hâsılat tutarının tespit edilmesinde, inşaatın bütününe göre, tamamlanan kısmın yüzdesi esas alınır. Tamamlanma derecesinin hesaplanmasında o tarihe kadar gerçekleşen maliyetler, toplam tahmini maliyetlere oranlanarak, inşaatın tamamlanma yüzdesi bulunur. Böylece dönemsellik kavramına uyum, her dönemin gelir ve giderlerinin eşleştirilmesiyle sağlanmaktadır.<sup>75</sup>

Bu yöntem, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının 25. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: "*Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşaması baz alınır ve bu "Tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması*

<sup>73</sup> Kayağdı, M. (2009). İnşaat işlerinde vergi ve muhasebe mevzuatı ile inşaat sözleşmelerine ilişkin Türkiye muhasebe standardı TMS-11'in analizi-1. Yaklaşım Dergisi, 17 (197): 108-114, s:109.

<sup>74</sup> Epstein, B. J., Jermakowicz, E. K. 2010 Interpretation and application of international financial reporting standards. Canada: Wiley&Sons,Inc, 2010, s:289.

<sup>75</sup> Şenlik, M. İnşaat muhasebesi, 1.Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2005, s:42.

sağlanır. Bu sayede, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlanmış olur."

Yönteme göre, tamamlanma yüzdesi ve dönem sözleşme geliri ile maliyetlerini aşağıdaki formüllere göre hesaplamak mümkündür.

$$\text{Tamamlama Yüzdesi} = \frac{\text{Bugüne Kadar Tahakkuk Etmiş Maliyet}}{\text{En Yakın Dönemde Yapılmış Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti}}$$

### **İlk Yıl:**

$$\text{Dönem Sözleşme Geliri} = \text{Toplam Sözleşme Bedeli} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Maliyeti} = \text{Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti} \times \text{Tamamlanma Yüzdesi}$$

### **İzleyen Yıllar**

$$\text{Dönem Sözleşme Geliri} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Toplam Sözleşme Bedeli}) - \text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri}$$

$$\text{Dönem Sözleşme Maliyeti} = (\text{Tamamlanma Yüzdesi} \times \text{Tahmini Sözleşme Maliyeti}) - \text{Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri}$$

Yöntemde, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin başlaması ile bitirilmesinin farklı dönemlerde gerçekleştiğini belirtmekte ve dönemsellik kavramına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu yönteme göre muhasebeleştirilmede inşaat işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyet kayıtları gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmaktadır. Böylece daha güvenilir finansal tablolar oluşturulmakta ve bu tablolar sayesinde bilgi kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunulması mümkün olmaktadır.

## **2.1.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE MALİYET TÜRLERİ VE MUHASEBE KAYITLARI**

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi, inşaat taahhüt işletmelerinde de maliyetler ile ilgili doğru verilere ulaşabilmek ve analizler yapabilmek açısından bir maliyet sisteminin varlığı şarttır. İnşaat taahhüt işletmelerinde kurulacak olan bu maliyet sisteminin, işletmede yapılan işlerin niteliklerine göre ve inşaat taahhüt işletmesinin çalışma şekline göre farklılık göstermesi söz konusu olabilmektedir.<sup>76</sup>

---

<sup>76</sup> ADILOĞLU, B. "İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama" (İÜ -SBE -Yüksek Lisans Tezi-2006), s:76.

İşletmelerde üretilen her bir mamul ya da siparişe ilişkin her bir maliyet unsurunu ayrı ayrı belirleyen ve mamulün ya da siparişin maliyetini özel olarak hesaplamaya olanak sağlayan maliyet hesaplama sistemi sipariş maliyet sistemidir. Sipariş maliyet sistemi sadece 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>77</sup>

İnşaat taahhüt işleri, özellikleri belirlenmiş bir inşaat işinin belirli koşullarda yapılmasıdır. Bu bakımdan, inşaat taahhüt işlerinde yapımı üstlenilen her projenin maliyetleri ayrı ayrı izlenmesi gerektiğinden sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilmelidir ve maliyetlerin hesaplanmasında sipariş maliyeti sistemi kullanılmalıdır. İnşaat işletmelerinde dönem gelirinin gerçekleştirilmesinde, yapılan her sözleşme türüne göre değişebilen özel hesaplamalar, inşaat işletmelerinin üstlendikleri her inşaat işine ilişkin dönem karlarını saptamasına olanak vermektedir.<sup>78</sup>

İnşaat taahhüt işlerinde maliyetler, direkt malzeme, direkt işçilik ve taşeronlar tarafından yapılan işlerin maliyetleri gibi tüm direkt maliyetler ile sözleşme ile ilgili olarak tanınabilen ve sözleşmeye tahsis edilebilen endirekt maliyetlerden oluşur.<sup>79</sup>

İnşaat taahhüt işlerinde hizmetin bütününün tamamlanma aşamasına kadar katlanılacak maliyet unsurlarını beş grupta toplamak mümkün olup, aşağıdaki bölümlerde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

- ✓ İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- ✓ İşçilik Giderleri
- ✓ Taşeron Giderleri
- ✓ Genel Üretim Giderleri
- ✓ Ortak Genel Giderler ve Ortak Amortismanlar

### **2.1.3.1. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ**

İşletmelerde üretilen mamulün maliyetini oluşturan maliyet giderlerinden birisi olan İlk madde ve malzeme giderleri, işletmenin üretim, hizmet ve diğer faaliyetlerini sürdürmesi amacıyla tüketilen tüm hammadde ve malzemelerin parasal olarak ifadesidir.<sup>80</sup>

İlk madde ve malzeme giderlerini inşaatın maliyetine yüklenme şekline göre aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür:

<sup>77</sup> YÜKÇÜ, S. , "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi" İzmir 1998, 3.Basım, s:246-247.

<sup>78</sup> Erdamar, C. , "Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması- Finansal Tablolar (II)", İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Şubat 1982, Sayı:27,s.3.

<sup>79</sup> Fred Shelton, Mason Brugh, "Indirect Costs of Contracts", Journal of Construction Accounting &Taxation, July-August 2002;12;4, s.3.

<sup>80</sup> YÜKÇÜ, S. A.g.e., s:105.

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** İnşaatın özünü oluşturan ve bünyesine giren, inşaatın hangi bölümünde ne miktarda tüketildiği net olarak belirlenebilen, beton, demir, tuğla, kum, kereste gibi malzemelerdir. Bu tür malzemeler için yapılan harcamalar doğrudan inşaat maliyetine yüklenmekte ve inşaatın belirlenebilmesi için ana unsur kabul edilmektedir.
- **Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan, inşaatın tamamlanmasına yardımcı olan, her bir inşaat için tüketim miktarı ve tutarının tespit edilmesinde zorluk bulunan maddelerdir. Bu tür malzemelerin inşaat üretim maliyeti içerisindeki miktar ve tutarı net olarak saptanamadığından genel giderler içerisinde sınıflandırılarak dağıtım anahtarları yolu ile üretimin maliyetine eklenirler.
- **Yardımcı Malzemeler:** İnşaatın bünyesine giren, onun tamamlanmasına yardımcı olan, fakat miktar ve tutar olarak direkt malzemeye oranla önemsiz çivi, tel, yapıştırıcı gibi malzemelerdir.
- **İşletme Malzemeleri:** İnşaatın bünyesine girmeyen, onun tamamlanmasına yardımcı olan ve üretimin kesintisiz akışını sağlayan benzin, mazot, yağ, deterjan gibi malzemelerdir.

Direkt ilk madde ve malzemelerin işletme içerisindeki akışı incelendiğinde akış işleminin üç grupta toplandığı görülecektir.<sup>81</sup>

- Satın Alma (Tedarik)
- Stoklama
- Üretime Sevk

Hesap işleyişine ilişkin aşağıdaki şekilde bir örnek vermek mümkündür:

**Örnek:** Taahhüt işi ile uğraşan ABC İnşaat A.Ş. 18.05.2011 tarihinde XYZ demircilik firmasından 20 ton demir kilosu 1.000 TL+ %18 KDV'den teslim alarak ertesi gün kullanılmak üzere şantiyeye göndermiştir. 19.05.2011 tarihinde ise Ufuk Beton firmasından 50 m3 hazır beton şantiyede teslim alınmıştır. 4.000 TL+ %18 KDV olarak fatura edilmiştir.

_____ / _____	
<b>150 İLK MADDE MALZEME HS.</b>	<b>20.000</b>
150.01 MERKEZ DEPO	
150.01.001 DEMİR	
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>3.600</b>
<b>320 SATICILAR HESABI</b>	<b>23.600</b>

İlk Madde ve Malzeme Alımı

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

<sup>81</sup> YÜKÇÜ, S. A.g.e., s:106.

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 20.000**

740.01 1. ŞANTIYE

740.01.001 DEMİR

**150 İLK MADDE MALZEME HS. 20.000**

150.01 MERKEZ DEPO

150.01.001 DEMİR

İlk madde ve malzemenin şantiyeye gönderilmesi

---

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 4.000**

740.01 1. ŞANTIYE

740.01.001 HAZIR BETON

**191 İNDİRİLECEK KDV 720**

**320 SATICILAR HESABI 23.600**

İlk Madde ve Malzeme Alımı

---

Örnekten de anlaşılacağı üzere inşaatlarda kullanılmak üzere satın alınan ilk madde ve malzemeler **150- İLK MADDE VE MALZEME HS.**'n da izlenir. Direkt olarak inşaatın içine girmeyen ve stoklanabilen malzemeler bu hesapta izlenirken, doğrudan inşaat maliyetine giren ancak stoklanması mümkün olmayan hazır beton gibi malzemeler doğrudan **740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI** 'n da takip edilmelidir.

### **2.1.3.2. İŞÇİLİK GİDERLERİ**

İşçilik kavramı mamul üretmek için harcanan insan emeğinin parasal olarak ifadesidir. İnşaat üretim maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınması gereken önemli bir unsur olan işçilik maliyetleri, saklanması, stoklanması, biriktirilmesi mümkün olmayan bir gider kalemidir.<sup>82</sup>

İşçilik giderlerinin toplam inşaat maliyetlerindeki payı ilk madde ve malzeme giderlerine oranla daha düşük olmakla birlikte, diğer maliyet giderlerinin etkin kullanımını, üretimin verimliliğini olumlu veya olumsuz etkilediği için önemli bir maliyet gideri özelliği

---

<sup>82</sup> YÜKÇÜ, S. A.g.e., s:135.



taşımaktadır. İşçilik giderlerini üretim ile ilişkisine göre direkt veya endirekt işçilik maliyeti olarak ikiye ayırmak mümkündür.

- **Direkt İşçilik Giderleri:** Direkt işçilik giderleri üretim bölümlerinde çalışan fiilen üretim işini gerçekleştiren işçilere ödenen ücretler olup, doğrudan mamul (inşaat) maliyetlerine yansıtılabilen maliyet giderleridir. İnşaat yapımında, direkt işçilik giderleri; sıvacılar, boyacılar, kalıpcılar, duvarcılar, fayansçılar gibi doğrudan işin içinde çalışan işçilerin ücretlerinden oluşmaktadır. Bu işçiler ile inşaatın yapımı arasında direkt ilişki kurulabildiğinden herhangi bir dağıtım işlemine gerek kalmadan direkt olarak inşaat maliyetine yüklenebilirler.
- **Endirekt İşçilik Giderleri:** Direkt işçilik dışında kalan ve inşaatın yapımı ile ilgili ortaya çıkabilecek tüm işçilikler bu kapsamda sınıflandırılabilir. Endirekt işçilikler inşaatın yapımına dolaylı olarak hizmet ve katkı sağlayan; güvenlik personeli, puantör, makine bakım ve onarımından sorumlu personellerin ücretlerinden oluşmaktadır.

İster üretim, ister ticari veya hizmet türünde olsun, işletmelerde işçilik maliyetlerinin izlenmesi önem göstermektedir. İşveren için bir maliyet unsuru, işçi için ise bir gelir kaynağı olan işçiliğin hatasız belirlenmesi ve ödenmesi işgücü verimliliği açısından da önemlidir.<sup>83</sup>

İnşaat taahhüt işletmelerinde işçiliklerin izlenmesi prosedürü, çalışma süresinin belirlenmesi, ücretin hesaplanması, bu ücretlerin maliyetlere yansıtılması ve daha sonra ödemelerin yapılması gibi birçok aşamayı içermektedir. İşçilerin çalışma sürelerinin tespitinde inşaat işinin yapımı süresince düzenlenen puantaj kartları ve puantaj defterleri kullanılır. Puantaj defteri, inşaat işinde çalışan tüm kişilerin ne kadar ücret alacağını, çalışma süreleri ve mesai saatleri ayrıntılarıyla gösteren ve makine teçhizatların da hangi işte ne kadar süre ile kullanıldıklarını gösteren defterdir. Günümüzde özellikle üretim işletmelerinde teknolojinin ilerlemesi ile birlikte puantaj kartlarının yerini önce işçi saat kartları daha sonra da giriş çıkışların elektronik ortamda tespitini sağlayan bar-kod sistemlerinin aldığı görülmektedir.

Konuya yönelik aşağıdaki örneği vermek mümkündür.

**Örnek:** Taahhüt işi ile uğraşan ABC İnşaat A.Ş.'nin Nisan 2014 ayında şantiyeden elde edilen puantaj bilgilerinde yer aldığı üzere ilgili şantiyede Nisan ayı içerisinde toplam 6 işçi çalışmış ve brüt ücret olarak 4.212,60.-TL olarak hesaplanmıştır. Nisan 2014 aya ait işçi ücret bordrosu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. (Örnekte asgari geçim İndirimi gözardı edilmiştir.)

---

<sup>83</sup> YÜKÇÜ, S. A.g.e., s:137.

**Tablo 1:** İşçi Ücretleri Bordrosu

Brüt Ücret	SSK İşveren Payı %20.5	İşsizlik. Sigortası İşveren payı %2	İşverene maliyeti	SSK İşçi Payı %14	İşsizlik Sigortası İşçi payı %1	Gelir vergisi %15	Damga Vergisi %08	Net Ücretler
4.212,60	863,60	84,25	5160,45	589,74	42,12	537,10	31,96	3.011,68

Dönemin işçi ücretlerine bordrosuna ait yevmiye kayıtları aşağıdaki şekildedir.

<b>30.04.2014</b>	
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>5.160,45</b>
740.01 1.ŞANTIYE	
740.01.100 BRÜT ÜCRET	4.212,60
740.01.101 SSK İŞVEREN PAYI	863,60
740.01.102 İŞS. SİG. İŞV.PAYI	84,25
<b>335 PERSONELE BORÇLAR</b>	<b>3.011,68</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HES.</b>	<b>569,06</b>
360.01.001 ÜCRET STOPAJI	537,10
360.01.002 ÜCRET DAMGA VERGİSİ	31,96
<b>361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.</b>	<b>1.579,71</b>
361.01.001 SGK İŞVEREN PAYI	863,60
361.01.002 SGK İŞÇİ PAYI	589,74
361.01.003 İŞS. SİG. İŞV. PAYI	84,25
361.01.004 İŞS. SİG. İŞÇİ PAYI	42,12
Nisan 2014 İşçi Ücret Bordrosu	
/	

Görüleceği üzere yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin hizmet üretimi olması nedeniyle işçilik giderleri "**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI**" 'n da takip edilmektedir..

### 2.1.3.3. TAŞERON GİDERLERİ

Taşeron tanımının temel özelliği asıl işin bir bölümünü üstlenmesi, temel nedeni ise, işçilik maliyetlerinin düşürülmesi ve bu yolla rekabet şansı yaratılmasıdır. Taşeronluk sistemi hem uzmanlık gerektiren işlerin görülmesinde kolaylıklar sağlamakta hem de üretim maliyetlerinin azaltılmasına etki etmektedir. Bununla birlikte esnek bir çalışma biçimi olması taşeronluğun günümüz ekonomisinin vazgeçilmez uygulamaları arasına koymuştur.<sup>84</sup>

Günümüzde inşaat firmalarının bir inşaat projesini başlangıcından sonuna kadar tümüyle tek başlarına yapmalarına çok sık rastlanmamaktadır. Yapımında uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren işler, finansman zorlukları, belirli işler için gerekli olan yüksek maliyetli iş makinelerinin bulunmaması gibi nedenlerden dolayı, uygulamada müteahhit işletmelerin "Taşeron" yada "Alt işveren" olarak adlandırılan bu ikinci derecedeki müteahhit işletmelere işlerini yaptıkları görülmektedir.<sup>85</sup>

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan firmalarda asıl işveren ile taşeron firma arasındaki muhasebe işlemleri avans ve hakediş olmak üzere iki grupta toplanabilir. Taşerona yapılan ödemeler **179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR** hesabında takip edilir.

Taşerona yaptırılan iş, yıllara yaygın bir inşaat işi ise; yani başladığı yıl bitmeyip de gelecek yıla ya da yıllara sarkıyorsa, taşeron firmaya ödemede bulunan müteahhit firmanın yapacağı her ödemeden 5520 sayılı KVK 15. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca %3 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.<sup>86</sup>

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler; taşerona yaptıkları işlerde gelir vergisi kesintisinin yanı sıra işgücü temin hizmeti alımlarında 4 Nisan 2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede 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 olarak tanımlanmış kamu kurum ve kuruluşlarına yaptıkları yapım işleri ve hizmetler de (2/10) oranında KDV tevkifatına tabidir. Ayrıca 57 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğine göre taşerona yapılan avanslardan %0,759 oranında damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Taşerona verilen avansların muhasebeleştirilmesine ilişkin aşağıdaki örneği vermek mümkündür.

**Örnek:** Taahhüt işi ile uğraşan ABC İnşaat A.Ş almış olduğu Hastane diyaliz ünitesinin seramik işini taşeron XYZ Ltd. Şti.' ne vermiştir. İş 01.11.2014 yılında başlayacak ve

<sup>84</sup> Tozlu, A. ve Eraslan, M. T., a.g.e., s:45

<sup>85</sup> ADİLOĞLU, B., a.g.t., s: 26.

<sup>86</sup> KIZILOĞLU, S. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı Ve Asgari İşçilik (13.Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s:137.

30.03.2015 yılında tamamlanacaktır. Taşeron işe başladığında 100.000.- TL avans almıştır. Gerekli yasal kesintiler yapılarak kalan tutar taşeronu çek olarak ödenmiştir.

Avans Tutarı..... 100.000  
%3 GV Kesintisi..... 3.000  
%0,759 DV Kesintisi..... 759  
Kalan Tutar..... 96.241

yevmiye kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

**01.11.2014**

<b>179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR</b>	<b>100.000</b>
179.01 DİYALİZ ÜNİTESİ İNŞAATI AVANSLARI	
179.01.001 XYZ LTD.ŞTİ	
<b>103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ</b>	<b>96.241</b>
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>	<b>3.759</b>
360.01 GELİR VERGİSİ	3.000
360.02 DAMGA VERGİSİ	759

Taşeron XYZ.Ltd Şti' ne yapılan ödeme

Örnekten de anlaşılacağı üzere taşeronlara yapılan ödemeler **179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR** hesabında takip edilmektedir. Yapılan avans ödemeleri daha sonra işin bitiminde yapılacak ödemelerden mahsup edilecektir.

#### **2.1.3.4. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ**

Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretilen mamul ya da hizmetin maliyeti ile ilişkisi olan giderlerdir. Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ile üretilen mamul veya hizmet arasında direkt bir ilişki kurmak mümkün iken, genel üretim giderleri ile üretilen mamul veya hizmet arasında net bir ilişki kurmak güç olmaktadır. Özellikle işletmede birden fazla mamul veya hizmet, birden fazla safhada üretiliyorsa genel üretim giderleri mamul veya hizmet maliyetine bir takım dağıtım anahtarları aracılığı ile yüklenmelidir.<sup>87</sup>

İnşaat işletmelerinde üretimin sürdürülebilmesi için katlanılan maliyetlerin bir bölümü şantiyelerde oluşmaktadır. Buna göre şantiye maliyetleri; şantiye işletme ve sosyal

<sup>87</sup> YÜKÇÜ, S. A.g.e., s:164-165.

tesislerinin kurulması, şantiyenin kaldırılması ve taşınması, şantiye personel saha içi taşıma araçları maliyetleri gibi maliyetlerle, inşaat üretiminin devamı için şantiye giderlerini kapsar. Buna göre şantiye giderleri ise; şantiye personeli maaşları, aydınlatma ve ısınma giderleri, elektrik gideri, su gideri, personele sağlanan hizmetler, personeli işyerine taşıma giderleri, personelin yiyecek-içecek giderleri, haberleşme giderleri, kırtasiye giderleri, şantiye tesislerinin temizlik ve bakım giderleridir. Bununla birlikte, koruma hizmetleri, iş güvenliği, üretime dönük olmayan makine bakım giderleri bu sınıflandırma içinde yer alır.<sup>88</sup>

Birden fazla inşaat faaliyetini aynı anda sürdüren inşaat işletmelerinde, bu faaliyetleri sürdürmek için katılan, mühendis, şoför, araç operatörleri vb. çalışanların ücretleri ile taşıt aracı ve iş makinelerinin benzin, mazot, yağ, amortisman, sigorta gibi ortak giderler görülmektedir. Bu giderler yapımı süren inşaatlara dağıtılırken direkt işçilik saatleri, direkt işçilik maliyetleri, makine saatleri gibi dağıtım anahtarları kullanılabilir.

Genel üretim giderlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- **Endirekt Madde Ve Malzemeler**
  - ✓ Kaynak ve lehim malzemeleri
  - ✓ Patlayıcı malzemeler
  - ✓ Araç yedek parçaları
  - ✓ Akaryakıt (mazot-yağ)
  - ✓ Küçük el aletleri (çekiç-keser-mala vb.)
- **Endirekt İşçilikler**
  - ✓ İş makinası operatörlerinin ücretleri
  - ✓ Yemekhane, yatakhane görevlilerinin ücretleri
  - ✓ Şantiye şeflerinin maaşları(birden fazla inşaattan sorumlu olan)
  - ✓ Kıdem tazminatları
  - ✓ Sosyal yardımlar (yemek-yakacak, giyecek vb.)
  - ✓ Eğitim ve staj giderleri
  - ✓ Sağlık yardımları (ilaç, tedavi vb.)
  - ✓ Tatil ve izin ücretleri
- **Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler**
  - ✓ Tesis ve makine ve cihaz bakım onarım giderleri
  - ✓ Danışmanlık ve Müşavirlik giderleri (Birden fazla proje için )
- **Çeşitli Giderler**
  - ✓ Tesis makine ve cihazların sigorta giderleri
  - ✓ Kamyon kira giderleri
  - ✓ Tesis, makine ve alet kiralari
  - ✓ Çalışanların (Özel) sigorta giderleri

---

<sup>88</sup> ADILOĞLU, B., a.g.t., s: 90.

- **Vergi Resim ve Harçlar**
- **Amortisman Giderleri**

Genel üretim giderlerinin tek bir inşaat faaliyetine ait olması durumunda doğrudan, birden fazla inşaat faaliyeti için ortak genel üretim gideri olması durumunda dağıtım yapıldıktan sonra, **740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI'** na aktarılarak ilgili inşaat işlerinin maliyetlerine yüklenir.<sup>89</sup>

### **2.1.3.5. ORTAK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMAN GİDERLERİ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin aynı anda birden fazla inşaat işini yapmaları ya da yıllara yaygın inşaat işleri ile birlikte başka işleri de bir arada yapmaları durumunda, işletme faaliyetlerini sürdürmek üzere katlandıkları genel giderler ortak (müşterek) gider olarak adlandırılabilir. Bu kapsamda, bir genel giderin müşterek gider sınıfında değerlendirilebilmesi için bu giderin doğrudan bir işle ilişkisinin net olarak kurulamaması ve YSİO faaliyetleri ile ilgili olması gereklidir. Hangi işe ait olduğu net olarak tespit edilebilen giderler, o işe ait maliyet hesaplarında izlenir ve iş bitiminde o işten elde edilen kazanç tespitinde dikkate alınır.<sup>90</sup> İnşaat ve onarma işi ile herhangi bir ilişkisi olmayan giderlerin ilgili olduğu yılda doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması gerekir. Fakat birden fazla inşaat işine ya da inşaat işi ile birlikte başka işlere ait ortak giderler, hangi işlere aitse o işlerin maliyetine dahil edilmelidir. Bu ise beraberinde müşterek genel gider dağıtımını ve bu dağıtımda bir dağıtım anahtarı kullanılmasını gündeme getirir. Müşterek genel giderlerin ne şekilde dağıtılacağına ilişkin dağıtım anahtarı GVK'nın 43'üncü maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre müşterek genel giderlerin;

1. 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;
2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;
3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre,

dağıtılacağı hükme bağlanmış ve maliyetlerin gerçeğe yakın bir biçimde dengeli olarak tespit edilmesi amaçlanmıştır.

<sup>89</sup> ERSEN, Z. K, "Tms 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Ve Uygulaması" (AFK-SBE- Yüksek Lisans tezi,2010), s:37.

<sup>90</sup> AK, M. S. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" Vergi Dünyası, Sayı 352, Aralık 2010, s:41.

Ortak genel giderler genel üretim giderlerinden farklıdır. Genel üretim giderleri oluştukları tarihlerde inşaat maliyetlerine dağıtılırken müşterek giderler ise tekdüzen muhasebe sistemine göre yılsonlarında dağıtım anahtarları yardımıyla İnşaatlara dağıtılmalıdır. Ortak genel gider kapsamında dönem içerisinde yapılan harcamalar aşağıdaki hesap grupları altında takip edilir.

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

Bu hesaplarda toplanan müşterek giderler dönem sonlarında GVK'nın 43'üncü maddesinde belirtilen yöntemlere göre dağıtımı yapıp yansıma hesapları aracılığı ile 170-177 Hesap Kodlu yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerine aktarılır. Müşterek genel giderlerin dağıtımını aşağıda yer alan örnek ile açıklamak mümkündür.

**Örnek:** Taahhüt işi ile uğraşan ABC İnşaat A.Ş. 2014 Yılı içerisinde Hastane, Otel ve Belediye Binası inşaat taahhüt işini birlikte yürütmektedir. Firmanın 2014 yılı içerisinde gerçekleşen müşterek giderler ve her bir şantiye için gerçekleşen inşaat harcamaları aşağıda yer almaktadır.

- 770 Genel Yönetim Giderleri 200.000.-TL
- 780 Finansman Giderleri 100.000.-TL
- Otel 250.000.-TL
- Belediye Binası 230.000.-TL
- Hastane 300.000.-TL

Yukarıdaki veriler ışığında müşterek giderler GVK'nın 43'üncü maddede belirtildiği üzere Tablo 2 de her bir inşaat harcamasının toplam inşaat harcamasına oranı nispetinde dağıtılarak inşaat maliyetlerine ayrı ayrı yüklenecektir.

**Tablo 2:** Müşterek Genel Giderlerin İnşaat Faaliyetlerine Dağıtımı

İnşaat Faaliyeti	İnşaat Harcamaları	Harcamaların Toplam Harcamaya Oranı	Genel Yönetim Gideri payı	Finansman Gideri Payı
Otel	250.000	% 32	64.000	32.000
Belediye Binası	230.000	% 29	58.000	29.000
Hastane	300.000	% 39	78.000	39.000
<b>Toplam</b>	780.000	% 100	200.000	100.000

31.12.2014

**170 YIL. YAY.İNŞ.VE ONARIM MALİYETLERİ 96.000**

01- Otel Genel Yön. Gid. Payı 64.000  
02- Otel Finansman Gid. Payı 32.000

**171 YIL. YAY.İNŞ.VE ONARIM MALİYETLERİ 87.000**

01- Belediye Bin. Genel Yön. Gid. Payı 58.000  
02- Belediye Bin. Finansman Gid. Payı 29.000

**172 YIL. YAY.İNŞ.VE ONARIM MALİYETLERİ 117.000**

01- Hastane Genel Yön. Gid. Payı 78.000  
02- Hastane Finansman Gid. Payı 39.000

**771 GEN.YÖN.GİD.YANST. HS 200.000**

**781 FİNANSMAN GİD.YANSIT. HS 100.000**

Müşterek giderlerin dağıtımı

Örnekten de anlaşılacağı üzere yılsonunda ortak hesaplarda toplanan müşterek giderler her bir şantiyeye ait İnşaat harcamalarının toplam inşaat harcamasına oranı nispetinde dağıtımına tabi tutularak yansıtma hesapları aracılığıyla yıllara yaygın inşaat maliyetleri hesabına aktarılmıştır.

• **Ortak Amortismanların Dağıtımı**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortak amortismanların nasıl dağıtılacağı konusunda GVK'nun 43. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre; birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır. Müşterek genel giderlerin dağıtımında olduğu gibi amortisman giderleri dağıtımına tutulduktan sonra **740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ** hesabına kaydedilerek yansıtma hesapları aracılığıyla **170-177** hesap gruplarında yer alan inşaat maliyetlerine aktarılmalıdır. Amortismanların dağıtımını aşağıdaki örnek yardımıyla açıklamak mümkündür.

**Örnek:** Taahhüt işi ile uğraşan ABC İnşaat A.Ş. 2014 yılı içerisinde Hastane, Otel ve Belediye Binası İnşaat taahhüt işini birlikte yürütmektedir. İşletmenin 2014 yılı içerisinde her üç şantiye içinde ortak olarak kullandığı kepçenin amortisman tutarı 60.000.-TL'dir. Kepçe yıl içerisinde şantiyelerde kullanıldığı günler aşağıda yer almaktadır.



- Otel 15 gün
- Belediye Binası 10 gün
- Hastane 35 gün

**Tablo 3:** Ortak Amortisman Tutarının Üretim Yerlerine Dağıtımı

İnşaat Faaliyeti	Çalışma Süresi (Gün)	Çalışılan Günün Toplam Güne Oranı	Amortisman Payı
Otel	15	% 25	15.000
Belediye Binası	10	% 17	10.000
Hastane	35	% 58	35.000
<b>Toplam</b>	60	% 100	60.000

**31.12.2014**

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ**

**60.000**

740-01-OTEL İNŞAATI 15.000

740-01-BELEDİYE BİNASI İNŞAATI 10.000

740-01-HASTANE İNŞAATI 35.000

**257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.**

**60.000**

257.01 KEPÇE AMORTİSMANI 60.000

2014 Yılı Amortisman gideri dağıtımı

/

Görüleceği üzere işletme kepçeye ait ortak amortisman giderini yıl içerisinde şantiyelerde kullanıldığı günlerin toplam gün sayısına bölünmesi neticesinde bulunan oran yardımıyla dağıtarak her bir şantiyeye pay vermiştir.

## **2.1.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE ÖZELLİK GÖSTEREN MUHASEBE KAYITLARI**

Çalışmamızın aşağıda yer alan kısmında yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlemlerinde özellik gösteren hesaplara ilişkin dönem içi ve sonunda yapılacak gelir ve maliyet kayıtlarına yer verilmektedir.

### 2.1.4.1. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarlar 340/440 No' lu "Alınan Sipariş Avansları" hesabında izlenir. Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır.

Yapılan iş yıllara yaygın bir inşaat işi ise; yani başladığı yıl bitmeyip de gelecek yıla ya da yıllara sarkıyorsa, alınan her avans ödemesinden 5520 sayılı KVK 15. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca %3 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca 57 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğine göre alınan avanslardan %0,759 oranında damga vergisi kesintisi yapılacaktır. Yapılan vergi kesintileri inşaatın tamamlanmasına 1 yıl kalana kadar "295-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS".'n da İzlenir. İnşaatın tamamlanmasına 1 yıllık süre kalması durumunda "193-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR" hesabına devredilir

**Örnek:** Taahhüt işi ile uğraşan ABC İnşaat A.Ş devam etmekte olan Belediye binası inşaatı için 01.03.2014 tarihinde banka aracılığı ile 50.000.-TL avans almıştır.

Avans Tutarı:	50.000
GV Stopajı % 3	-1.500
<u>Damga Verg. % 0,759</u>	<u>-380</u>
Net Tutar	48.120

01.03.2014

<b>102 BANKALAR HESABI</b>	<b>48.120</b>
<b>295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR</b>	<b>1.500</b>
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>380</b>
740.01. VERGİ RESİM VE HARÇLAR	
740.01.001 DAMGA VERGİSİ	380
<b>440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI</b>	<b>50.000</b>
Belediye binası inşaatı avans Alımı	

İşletmelerin sözleşmelerine uygun olarak taahhüt ettikleri işi tamamlayabilmeleri açısından gerekli olan avansların, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde işe başlama aşamasında veya hakediş öncesinde ihale makamından talep edildiği görülmektedir.

## 2.1.4.2. ALINAN HAKEDİŞLER

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar 170-178 hesaplara paralel olarak düzenlenir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri 350-357- "YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI"NA alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde alınan hakedişlerden avanslarda olduğu gibi 5520 sayılı KVK 15. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca %3 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca verilen işgücü teminine ilişkin alınan hakediş tutarlarından 4 Nisan 2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine istinaden (9/10) oranında KDV tevkifatı yapmakla da yükümlüdürler. Taahhüt işletmeleri 'nin yine aynı Tebliğin 3.1.2.b bendinde belirlenmiş alıcılar olarak tanımlanmış kamu kurum ve kuruluşlarına yaptıkları yapım işleri ve hizmetler de (2/10) oranında KDV tevkifatına tabidir. 57 seri no' lu Damga Vergisi Genel Tebliğine göre de alınan hakediş ödemelerinden %0,759 oranında damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre, KDV tevkifatı yapma zorunluluğu bulunan belirlenmiş alıcılar aşağıda yer almaktadır:

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler.

**Örnek:** Taahhüt işi ile uğraşan ABC İnşaat A.Ş devam etmekte olan hastane diyaliz ünitesi için 01.06.2014 tarihinde 1 no.' lu hakediş raporunu ve buna ait faturasını düzenleyerek ihale makamına teslim etmiştir. Fatura bedeli 200.000 +%18 KDV olup gerekli yasal kesintiler yapıldıktan sonra tutar şirketin banka hesabına yatırılmıştır.

Hakediş Bedeli:	200.000
%3 G.V.Tevkifatı:	6.000
%0,759 Damga Ver.:	1.518
Net Tutar:	192.482
%18 KDV:	36.000
<u>2/10 KDV Tevkifatı:</u>	7.200
8/10 KDV:	28.800
<b>TOPLAM:</b>	<b>221.282</b>

Yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>01.06.2014</b>	
<b>102 BANKALAR HESABI</b>	<b>221.282</b>
<b>295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR</b>	<b>6.000</b>
295.01 Hastane İnşaat G.V. Stopajı	6.000
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>1.518</b>
740.01. Vergi Resim Ve Harçlar	
740.01.001 Damga Vergisi	1.518
<b>351 YILLARA YAYGIN HASTANE HAKEDİŞ BEDELİ</b>	<b>200.000</b>
<b>391 HESAPLANAN KDV</b>	<b>28.800</b>
Hastane inşaatı hakediş alımı	
/	

Görüldüğü üzere hakediş ödemeleri taahhüt işlerinde önemli bir yer tutmaktadır. Örnekte de yer aldığı gibi ihale makamı tarafından; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca %3 vergi kesintisi, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğine göre, (2/10) oranında KDV tevkifatı ve 57 seri no' lu Damga Vergisi Genel Tebliğine göre de %0,759 oranında damga vergisi kesintisi yapılarak kalan tutarı firmanın banka hesabına yatırılmıştır.

### **2.1.4.3. DÖNEM İÇİNDE YAPILACAK MALİYET KAYITLARI**

Tekdüzen hesap planında 17 no.lu hesap grubu yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesaplara ayrılmıştır. Bunlardan 170-178 no.lu hesapların yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri için, 179 no.lu hesabın ise taşeronlara verilen avanslar için kullanılması öngörülmüştür. 170 no.lu hesapta izlenen yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, doğrudan ve dolaylı maliyetlerden meydana gelmektedir. Doğrudan maliyetler; işin bünyesine doğrudan giren, başka işlerle

ilişkilendirilemeyen (ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilikler, direkt amortismanlar, sadece bu işte kullanılan işletme malzemeleri gibi) giderlerdir. Doğrudan maliyetler oluştuğunda "740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı"na kaydolunur. Zira yıllara sari inşaat ve onarım işi bir nevi hizmet ifası olarak nitelendirilmektedir. Dolaylı (Dağıtımdan Gelen) maliyetler ise belli bir işin yapılması ile doğrudan ilgili olmamak kaydıyla, birden fazla işin yapılmasında etken olan gider unsurlarıdır (Şirket genel merkez ücret, gider ve amortismanları, birden fazla işte kullanılan üretim araçları giderleri gibi). Tekdüzen hesap planında dağıtıma tabi tutulacak müşterek genel giderler adını taşıyan bir hesap yoktur. Ortak gider olarak nitelendirilebilecek hesaplar şunlardır:

740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı,

750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı,

760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı,

770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı,

780-Finansman Giderleri Hesabı.

Dönem içinde inşaat maliyetlerine ilişkin yapılan giderlerin kaydı ise aşağıdaki şekilde olmaktadır.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	XXX
750-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	XXX
760-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	XXX
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	XXX
780-FİNANSMAN GİDERLERİ	XXX
100-KASA	XXX
102-BANKALAR	XXX
257-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	XXX

İnşaat maliyetlerine ait giderlerin ilgili hesaplara kaydedilmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Görüldüğü üzere dönemsel özellik taşıyan bu hesaplara kaydolacak giderlerin müşterek mahiyet taşıması gerekmektedir. Yapılan harcamanın gider yeri biliniyorsa bu fiili tutar doğrudan 740 no.lu hesaba aktarılacak, yapılan harcama müşterek gider niteliğinde olması durumunda ise yukarıda belirtilen hesaplar kullanılmak suretiyle 740 no.lu hesap ile

ilişkilendirilecektir. Yapılan inşaatla doğrudan ya da dolaylı ilgisi olmayan giderlerin dağıtımına tabi tutulmadan, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması gerekir.

#### 2.1.4.4. DÖNEM SONUNDA YAPILACAK MALİYET KAYITLARI

Dönem içinde bitmeyen YSİO işlerinin 740-Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabında oluşan maliyetleri, dönem sonunda "741-Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı" vasıtasıyla 170 No.lu "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti Hesabı"na aktarılmak suretiyle aktifleştirilir. İşin bittiği yıl bu hesaplarda oluşan maliyetler aynı yılda "622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"na borç yazılmak suretiyle kapatılır. Dolayısıyla 170 no.lu hesaba; işin tamamlanmadığı dönemlerin değerlendirme gününde ve işin tamamlandığı tarihte kayıt yapılır. Diğer taraftan dolaylı giderlerin yıl içerisinde 750, 760, 770, 780 no.lu hesaplarda biriken tutarları ise, 751, 761, 771, 781 no.lu yansıtma hesapları kullanılarak, GVK'nın 43'üncü maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde müşterek gider niteliğinde dağıtımına tabi tutularak, yine 17 no.lu hesaplara aktarılarak kapatılır. Dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

_____ / _____	
170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	XXX
741-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ Y.HS.	XXX
751-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ Y.HES.	XXX
761-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ Y.HES.	XXX
771-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Y.HES.	XXX
781-FİNANSMAN GİDERLERİ Y.HES.	XXX

İnşaat maliyetlerinin oluşturulması ve müşterek giderlerin dağıtımı

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

İşin bittiği yılda ise yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

622-SATILAN HİZMET MALİYETİ	XXX
170-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	XXX

Biten taahhüt işinin maliyet kaydı

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Tekdüzen hesap planına göre aktif hesap niteliğinde olan 17 no.lu hesaplar , geçiş hesabı özelliği ile dönem sonunda henüz bitmemiş işlerin bilançoda gösterilmesini sağlamaktadırlar.

#### **2.1.4.5. DÖNEM İÇİNDE YAPILACAK GELİR KAYITLARI**

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri 350-357 no.lu “İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri“ hesaplarına kaydedilir. YSİO işleri hakedişleri, işin tamamlanması aşamasına kadar bilanço pasifinde borç kalemi altında bekletilir. YSİO işleri nedeniyle alınan hakediş bedellerinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

---

100 KASA	XXX	
102 BANKALAR	XXX	
295 PEŞİN ÖD. VER. VE FONLAR	XXX	
350 YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BED.		XXX

Alınan Hakediş Bedellerinin Kaydedilmesi

---

Örnekten de anlaşılacağı üzere yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla alınan avans ve hakedişlerden GVK'nun 94'üncü ve KVK' nun 15 ile 30'uncu maddeleri uyarınca %3 oranında yapılan vergi kesintisi; işin bitimine bir yıldan fazla süre varsa 295 no.lu “Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar” hesabına kaydedilir. İşin biteceği yılsonunda ise, 193 no.lu “Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı” na aktarılması gerekir.

#### **2.1.4.6. DÖNEM SONUNDA YAPILACAK GELİR KAYITLARI**

YSİO işlerine ilişkin hak edişler işin tamamlanması aşamasına kadar 350 no.lu “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı”nda bekletilir. İşin bitmesi ile 350 no.lu hesapta biriken hakediş bedelleri, “600-Yurtiçi Satışlar Hesabı”na aktarılarak hasılat kaydedilir. Söz konusu işle ilgili olarak 170 no.lu hesapta izlenen maliyetler ise, aynı tarih itibariyle “622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”na aktarılarak kapatılır ve söz konusu

taahhüt işinin kar-zararı tespit edilir. İşin bittiği dönemde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

350-YILLARA YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELİ XXX

600-YURTIÇİ SATIŞLAR XXX

Hakediş bedellerinin hasılat kaydedilmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

600-YURTIÇİ SATIŞLAR XXX

690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI XXX

Kar/zarar tespiti

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI XXX

622-SATILAN HİZMET MALİYETİ XXX

Kar/zarar tespiti

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde özellik taşıyan muhasebe uygulamalarının ardından Gelir Vergisi Kanununda özel bir uygulamaya sahip yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme esaslarını aşağıdaki şekilde açıklamak uygun olacaktır.

## **2.1.5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE VERGİLENDİRME ESASLARI**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri gerek vergi tekniği gerek muhasebe ilkeleri açısından önem taşıyan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre gelir vergisinin konusunu, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı oluşturmaktadır. Benzer şekilde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre, esas safi kurum kazancının da, bir hesap dönemi esas alınarak tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre hesap döneminin,



normal olarak takvim yılı olması belirtilmiştir. Bunun bir istisnası olarak yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazanç tespiti için bittiği yılda yapılabilmektedir. Bunun sebebi ise, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işe başlama ile iş bitim tarihlerinin farklı takvim yıllarına (hesap dönemlerine) ve dolayısıyla da farklı kazanç tespit dönemlerine denk gelmesidir.<sup>91</sup>

Türk vergi sisteminde "Vergiye Tabi Gelirin Yıllık Olması İlkesi" esas alınmıştır. Bu ilke; gelir üzerinden alınan vergilerde bir yıllık dönemin esas alınması anlamına gelir. Gelirin yıllık olması ilkesinin Gelir Vergisi Kanununda birçok istisnası bulunmaktadır. Gelirin Yıllık olmasının en önemli istisnası yıllara yaygın (sarı) inşaat taahhüt ve onarım işleridir. YSİO işlerinde kazanç tespiti ve muhasebe uygulamaları için özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde; "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat ismi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir*". Hükmüne yer verilmek suretiyle, gelirin işin tamamlandığı yılda topluca beyan edilmesi esası benimsenmiştir.<sup>92</sup> Gelir vergisi mükellefleri bu madde kapsamında düzenleyecekleri beyannamelerini, işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar, Kurumlar Vergisi mükellefleri ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine vermeye mecburdurlar. YSİO işleri yürüten mükellefler, iş devam ettiği sürece kar veya zarar beyanında bulunmasalar bile yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar. Zira GVK'nın 85'inci maddesi uyarınca tüccar, faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsa bile, yıllık beyanname vermek zorundadır.<sup>93</sup>

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde vergilemenin iş bitimine ertelenmesi neticesinde vergi tahsilatındaki gecikmenin telafi edilmesi amacıyla, yapılan istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu doğrultuda GVK'nın 94 ve KVK'nın 15 ile 30'uncu maddeleri gereği, GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına giren işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden %3 oranında stopaj kesintisi yapılmaktadır. Bu stopaj, nihai vergilemeye mahsuben yapılmaktadır. GVK'nın 44'üncü maddesine göre işin bitim tarihinden sonra, bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam altında olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar-zararının tespitinde dikkate alınmaktadır.

İnşaat işlemlerinde, GVK kapsamında düzenlenen bu özel vergileme rejiminin uygulanabilmesi ve inşaat işinin GVK kapsamında YSİO inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gereklidir:

- ✓ Yapılan iş inşaat ve onarma işi olmalıdır.
- ✓ İş taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.

<sup>91</sup> BİLEN, C.İ, "Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Hüviyet Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-I", Yaklaşım, S:188, Ağustos 2008, s: 83.

<sup>92</sup> ŞAKAR, O., a.g.e., s:84.

<sup>93</sup> ŞAKAR, O., a.g.e., s:85.

✓ Yapılan iş birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir.

GVK' na göre yapılan işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi durumu, işin başlama ve bitiş tarihlerinin doğru tespitini zorunlu kılmakta olup bu faktörleri aşağıdaki şekilde incelemek mümkündür.

### **2.1.5.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE İŞİN BAŞLAMA TARİHİ**

YSİO işinin bitiş tarihin hangi tarih olduğu GVK'nın 44'ncü maddesinde düzenlenmesine rağmen, işin başlama tarihi hakkında herhangi bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. İnşaat ve onarma işlerinde işe başlama iki durumdan birisinin meydana gelmesi ile gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki, ihalenin alınması veya taahhüdün imzalanmasıdır. Bu tür sözleşmelerde, taahhüdün imzalandığı tarih işin başlangıç tarihi sayılacaktır. İkinci durumda ise ihale sözleşmesinde, işyeri teslimi veya işe fiilen başlama tarihinin belirtilmesidir. Bu tür sözleşmelerde ise işe yer tesliminden sonra başlanacağı belirtilmiş olup, işyeri teslim tutanağının düzenlendiği tarihin işe başlama tarihi olarak esas alınması gerekmektedir. Sözleşme yapılmadığı bazı durumlarda, işlere fiilen başlanmış olması durumu işe başlama tarihi olarak dikkate alınabilir.<sup>94</sup>

Özetle işe başlama tarihini belirlenmesinde ilk adım sözleşmede yer alan işin başlama tarihidir. Eğer sözleşmede işin başlama tarihine ilişkin bir hüküm yer almıyorsa inşaat işinin yapılacağı yerin müteahhide teslim edilmesinin işe başlama tarihi olarak dikkate alınması doğru olacaktır.

### **2.1.5.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLEMLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ**

Yıllara sari inşaat ve onarım İşlerinde İşin bitim tarihi, GVK'nın 44'üncü maddesi hükmü uyarınca, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde; geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. İşin fiilen tamamlanmasından, taahhüt edilenin karşı tarafın kullanımına hazır duruma getirilmesi ya da bırakılması anlaşılmalıdır. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, inşaat daha önce bitirilmiş olsa dahi geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih, işin bitim tarihi sayılır. Aynı şekilde geçici kabul tutanağı onaylanmadan yapılan yapı, fiilen kullanılmaya başlanmış olsa dahi işin bitim tarihi için onay tarihin esas alınması yerinde olacaktır.

---

<sup>94</sup> AK, M. S., a.g.e., s:39.

## **2.2. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN ULUSLARARASI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ YERİ**

İnşaat taahhüt ve onarım işleri ile ilgili olarak "İnşaat Sözleşmeleri" kavramı çerçevesinde ABD başta olmak üzere 1955 yılından itibaren uluslararası alanda önemli çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar kapsamında "IAS 11- İnşaat sözleşmeleri için muhasebe" standardı adıyla 1979 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) tarafından yayınlanan İnşaat Sözleşmeleri Standardı Ülkemizde ise ilk olarak "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı", adıyla 2003 yılında SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından yayımlanan Seri: XI No:25'te yer almıştır.

Çalışmanın devamında muhasebe standartları ve inşaat işlemlerini düzenleyen "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı" ile ilgili uluslararası alanda ve ülkemizde yer alan düzenlemelere yer verilmektedir.

### **2.2.1. MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE GEREKLİLİĞİ**

Dünya ekonomisi her geçen gün daha fazla küreselleşmektedir. Bir başka deyişle; ulusal ekonomiler arasındaki sınırların gün geçtikçe ortadan kalkmaya başladığı, daha fazla bütünleşik hale geldiği bir dönüşüm sürecinden geçilmektedir. Uluslararası düzeyde meydana gelen bu gelişmeler finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından birtakım problemleri veya farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Ülkelerin ekonomik sistemleri, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık anlayışı, devletin yapısal düzenlemeleri, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, hukuk düzeni, finansal sağlayıcılar (sermeye sahipleri), ülkeler arası muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların nedenlerinden bazılarıdır. Bu farklılıklar, işletmelerin karşılaştırılabilir finansal tablo oluşturulmasını engellediği gibi yatırımcı konumundaki işletmelerin analiz yapmasını zorlaştırmakta veya maliyetli hale getirmektedir. Diğer bir ifadeyle yatırım yapılan ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamalarından dolayı yatırımların karlılığının belirlenmesi ve karşılaştırılması zorlu ve pahalı bir süreç olabilmektedir. Sermaye piyasalarındaki bütün bu gelişmeler, güvenilir finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu amaçla oluşturulacak yüksek kaliteli standartlar ile muhasebe riski ortadan kaldırılarak uluslararası yatırım ve ticaretin gelişmesine olanak sağlamak hedeflenmiştir.

Muhasebe standartları literatürde farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlamalardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Genel olarak muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır.<sup>95</sup> Muhasebe standartları, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak belirlenmiş tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebesel bütünlük sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleme, sunma ve değerlendirme bildirimleri gibi uyulması şart olan kurallar bütünüdür.<sup>96</sup>

Uluslararası Muhasebe Standartları, kendine özgü ulusal muhasebe sistemi olan çeşitli ülkelerde etkinlik gösteren, çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemi ile ilgili işlemlerden sonraki dönem sonu mali tablolarının değerlendirilmesinde belirli bir ölçüde bütünlük ve birlik sağlamak amacıyla uyulması gereken kuralların yazılı olduğu bir metindir.<sup>97</sup>

Muhasebe standartları, muhasebe bilgilerinin ve verilerinin gerek elde edilme gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilmektedir.<sup>98</sup> Bu standartlar içerik olarak, muhasebe ilke ve kavramlarının uygulanmasında esas alınacak kuralları, yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini belirlemektedir.<sup>99</sup>

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı üzere muhasebe standartları; finansal raporların anlaşılır, tutarlı, tarafsız ve karşılaştırılabilir nitelikte sunulması için muhasebe ve raporlamanın belirlenmiş yüksek düzeyde ilke ve standartlara uygun olarak yapılması ve ülke içinde muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla oluşturulmuştur. Ülke ekonomileri ve finansal piyasalar açısından son derece önemli olan muhasebe standartlarının gelişimini dünya ve ülkemiz açısından incelemek yerinde olacaktır.

## **2.2.2. DÜNYADA MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ**

Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin sayısının artması ve sermaye piyasalarında yaşanan hızlı gelişmeler muhasebe uygulamalarına da yansımış, muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama farklı bir boyut kazanmıştır. Ülke ekonomileri arasında sınırların kalktığı, sermayenin serbestçe dolaştığı bir dönemde ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamaları ve farklı finansal raporlama yaklaşımları sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunların başında da, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliği gelmektedir. Bu sorun, benzer işletme faaliyetlerinin aynı şekilde ifade edilebilmesi, güvenilir, tutarlı, anlaşılır, gerçeğe uygun bilgilerin üretilmesi, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması açısından muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır.

<sup>95</sup> Ataman, A.B. , Akay, H. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2006, s:4.

<sup>96</sup> Yazıcı, M., Muhasebe Standardının Tanımı, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:18, Nisan: 33-37, 2003, s:35

<sup>97</sup> Yazıcı, M., a.g.e., s: 36.

<sup>98</sup> Erdoğan, M., Finansal Muhasebe. Beta Yayınlar, İstanbul: 23-77, 2002, s:15.

<sup>99</sup> Yalkın, Koç Y., Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s: 41.

Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS), finansal tabloların doğruluğu ve tamlığı hakkında güvence sağlayabilmek amacıyla oluşturulmuşlardır. Bu standartlarla, mali tablo okuyucularına doğru bilgi verilmekte, mali tablolar karşılaştırılabilir boyutlara ulaştırılmaktadır. Hissedarlar, bankalar, kamu kurumları, diğer finansal kurumlar bu kapsamda yer alabilecek mali tablo okuyucularıdır. Küresel ekonomide karşılıklı bağımlılık ve büyük ölçekli işletmelerin var oluşu, bilgi transferi, mikro ve makro dataların değerlendirilmesi gerekliliğinin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Muhasebenin küreselleşmesinden önce var olmayan bu anlayış, uluslararası muhasebeyi hedef almaktadır.<sup>100</sup> Dünyada muhasebe standartlarının en önemli dayanağını ABD ve AB ülkelerindeki gelişmeler oluşturmaktadır.

- **ABD’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Muhasebecilik mesleği ile ilgili modern finansal çağ, ABD’de SEC (Securities Exchange Commission / Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu) tarafından başlatılmıştır. ABD’de muhasebe standartlarına ilişkin ana düzenlemeler, 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan 1933 Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası ile hüküm altına alınmıştır. ABD sermaye piyasası düzenleyici kuruluşu olan SEC, 1933 yasası’nı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 yasası ile SEC, her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi verilmiştir. SEC kuruluşundan itibaren muhasebe konusunda bazı düzenlemeler yapmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim ve gözetim fonksiyonuyla sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü’dür (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA). ABD’de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar ve faaliyetleri açısından üç döneme ayırmak mümkündür. Bunlar AICPA’nın etkin rol aldığı ve “1939-1959 yılları arasında etkin faaliyet gösterdiği AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA’s Committee on Accounting Procedure -CAP)” ve “1959-1973 yılları arası etkin faaliyet gösteren Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB)” dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren “Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)” dur. “Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)”. Kurul tarafından ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP) yayınlanmıştır.

Faaliyetleri muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilen FASB, Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) olarak adlandırılan Finansal Muhasebe Standartları Bildirileri ile Standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren bildiriler (Statements of Concepts) ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren yorumlar (Interpretations) yayımlamaktadır. FASB’in, standartları oluştururken temel

---

<sup>100</sup> Hanns, M.W., Schoenfeld, M.F., International Accounting: Development, Issues and Future Directions. Journal of International Business Studies, Vol:12, No:2, 1981, Autumn, pp. 93-100.

dayanakları; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile doğrudan katılımcı süreç sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır.<sup>101</sup>

#### • Avrupa Birliğinde (AB) Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Avrupa Birliği üye devletleri kendi ülkeleri bazında hazırlayıp uyguladıkları muhasebe sistemlerini ve buna bağlı olarak muhasebe standartlarının uyumlaştırma faaliyetlerini topluluk içinde yayımladıkları yönergelerle sağlamaya çalışmışlardır. Ancak gelişen küreselleşme hareketleri ve bunun sonucunda artan uluslararası ticaret ve sermaye hareketleri, topluluk dışı ülkelerle de muhasebe sisteminin entegrasyonunu gerektirmiştir. Bu kapsamda Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'dan profesyonel muhasebe kuruluşlarının bir araya gelmeleriyle, esas yapısı 1973 yılındaki anlaşma ile kararlaştırılmış olan IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) kurulmuştur.

IASC; ülkelerin ekonomik, siyasi, yasal vb. yapılarının farklı özellik taşımasından dolayı ekonomik gereksinimlerinin birbirinden farklı olması sonucunda farklı olarak ortaya çıkan ulusal muhasebe standartları arasında birlik sağlanabilmesi amacıyla çalışmaya başlamıştır.<sup>102</sup> IASC'nın merkezi Londra'dır ve IASC, IAS'leri yayınlamakta ve alternatif uygulamaları sınırlandırarak muhasebe uygulamaları arasındaki uyumu arttırmaya çalışmaktadır.<sup>103</sup>

1983 yılından itibaren ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC International Federation of Accountants) üye tüm profesyonel organlar da IASC üyeliğine dahil olmuşlardır. Kurul ilk standardını 1975 yılında yayımlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) olarak adlandırılan bu standartlardan 41 tanesi yayımlanmış ve bazıları zamanla güncelleştirilmiş veya yürürlükten kaldırılmıştır. 2001 yılında yeniden yapılanmaya giden IASC, "**Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu**" (IASB) adını almıştır ve bu kurulun çıkaracağı standartlar da "**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**" (UFRS) olarak adlandırılmıştır.

#### **IASB'nin kendi statüsünde belirtilen amaçları şunlardır:**

- Kamu yararına, finansal tablolarda ve diğer bazı finansal raporlarda bilgilerin şeffaf, kaliteli ve karşılaştırılabilir olarak yayınlanabilmeleri için anlaşılır, yüksek kalitede ve yaptırımı olan global muhasebe standartlarının geliştirilmesini sağlamak,
- Bu standartların kullanımı ve uygulanmasını sağlamak,

<sup>101</sup> Başpınar, A., Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos 2004, Sayı 146, s:42-43.

<sup>102</sup> Weygandt, J.J., Kieso, D.E., Kimmel, P.D., Principles of Financial Accounting. 6th Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York(U.S.A.), 2002, s:531.

<sup>103</sup> Larson, K.D. , Chiappetta, B., Fundamental Accounting Principles. 18th Edition, Irwin(U.S.A.), 2007, s:28.

- Yüksek kalitede çözümler üretilebilmesi amacıyla ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarını olabildiğince benzer hale getirmek.

Merkezi Londra'da bulunan kurul, kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir global muhasebe standartları geliştirmeyi amaç edinmiştir. Ayrıca ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya çapında aynı muhasebe standartlarının uygulanmasını hedef edinmektedir.<sup>104</sup>

Anlaşılacağı gibi kurulun temel amacı, muhasebe standartlarının dünya çapında uygulanabileceği evrensel bir muhasebe standardı seti ortaya çıkarmaktır. 1980'lerin ikinci yarısından itibaren IASB, bir işletmenin finansal tablolarını diğer bir işletmenin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğine önem vermiştir. Bu sebeple IASB standartlarda yer alan seçenekleri, karşılaştırılabilirlik ve gelişim projesi adı verdiği bir proje ile azaltmaya başlamıştır ve özellikle karşılaştırılabilirlik konusunda IASB'nin 90'lı yıllarda gösterdiği çalışma ve standartların kalitesinin artırılması ve bu dönemde AB'nin kendi muhasebe politikasında köklü bir revizyon ihtiyacı hissetmesi ve bu yönde çalışmalara başlaması AB ile IASB'nin hedeflerinin kesişmesine yol açmıştır. IASB, yayımladığı standartların ülkeler tarafından kabul görmesi konusunda hiçbir yaptırıma ve yetkiye sahip değildir, ancak birçok ülke dünya çapında tek bir finansal muhasebe kurallar setine göre faaliyette bulunmanın faydalarını göz önüne alarak, UMS ve UFRS'leri kullanmaya başlamıştır. Kurul, halen 112 ülkeden 153 üyesi olan kuruluş, ulusal standart belirleyici kuruluşlar, menkul kıymet borsaları, Avrupa Komisyonu, OECD, Birleşmiş Milletler gibi hükümetler arası kuruluşlar ve Dünya Bankası gibi kalkınma kuruluşları ile işbirliği içinde çalışmaktadır.

Yukarıdaki gelişmelerden de anlaşılacağı üzere, uluslararası alanda geçerliliği olan iki muhasebe seti bulunmaktadır. Bunlardan ilki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve AB'de kullanılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), diğeri ise ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (US GAAP). Her iki standardın temel amacı aynı olmakla birlikte aralarında farklılıklar bulunmakta ve en belirgin farklılık olarak US GAAP kural bazlı bir yapıya sahipken, UFRS'lerin ilke bazlı olmasıdır. Kural bazlı standartlar tüm uygulamaları kapsayarak, detaylı düzenlemeler içerirken; ilke bazlı standartlar, muhasebe işlemlerinin şeklini değil ekonomik özünü esas almaktadır. Doupnik (2007)'e göre bir işletmenin belli bir dönemde elde ettiği net kar USGAAP' a göre hesaplandığında farklı, UFRS' ye göre hesaplandığında farklı sonuç verebilmektedir. Bu durum tablo kullanıcılarının standartlara olan güvenini zedelemekte, işletmenin gerçek performansına yönelik şüpheleri arttırmaktadır. Ayrıca uluslararası alanda faaliyet gösteren bir işletmenin, her iki standarda göre finansal tablolarını hazırlamak zorunda kalması maliyetlerin de artmasına neden olmaktadır. Bu sorunların yanı sıra, son yıllarda ABD'de yaşanan muhasebe skandalları, standartların uyumlaştırılması gerekliliği düşüncesinin yayılmasını sağlamış ve uyumlaştırma çalışmalarını hızlandırmıştır. Uluslararası muhasebe uygulamalarının entegrasyonu konusunda FASB ve IASB birlikte çalışmalar yapmışlardır. Bu

---

<sup>104</sup> IASB, 2010

bağlamda uyumlaştırma çalışmalarını resmîyete dökmek için 2002 yılında FASB ve IASB "Norwalk Mutabakatı" nı imzalamışlardır. Bu anlaşma ile her iki tarafta, mevcut finansal raporlama standartlarını uyumlaştırmak ve uyumlaştırma çalışmalarını devam ettirmek için birlikte hareket etmeyi taahhüt etmişlerdir. Her iki kurumda önceliğin kısa ve uzun vadede US GAAP ve UFRS arasındaki farklılıkların giderilmesi, gelecek çalışma programının koordine edilmesi, ortak projelerin devam ettirilmesi, kurul organlarının çalışmalarının desteklenmesi konularına verilmesi hususunda uzlaşmışlardır. Bu çalışmaların sonucunda, SEC tarafından 2008 yılında ABD'nin UFRS'lere adaptasyonu için detaylı bir plan açıklamıştır. Bu yol haritası 40 farklı aşamadan oluşmaktadır. Bu süreç gerçekleştirildiği takdirde 2014 yılından itibaren ABD'de UFRS'ler kullanılacak ve tüm dünyada geçerli tek bir UFRS seti kullanılmaya başlanacaktır.

### 2.2.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişim süreci, uluslararası finansal raporlama standartlarının küresel standartlar seti olma yönünde aldığı mesafeler göz önünde bulundurulduğunda, Avrupa Birliği "Yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılması" na yönelik atılan adımlar, üyelik sürecindeki ülkemiz açısından büyük önem taşımaktadır. Avrupa Birliği Parlamentosu 2002 yılında çıkardığı bir düzenlemeyle, 2005 yılı başından itibaren sermaye piyasalarında faaliyet gösteren grup şirketler tarafından yayımlanacak tabloların UFRS ile uyumlu olmasını zorunlu hale getirmiştir.<sup>105</sup> Günümüzde, IASB tarafından yayımlanmış olan 29 adet Uluslararası Muhasebe Standardı ve 8 adet UFRS bulunmaktadır. Bu standartların tamamı TMSK tarafından Türkçeye çevrilmiştir.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına genellikle Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun yön verdiği, ancak bu kanunlardaki hükümlerin yetersiz kaldığı konularda yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarındaki işletmeler için yönlendirici çalışmalarda buldukları görülmektedir. Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi, çeşitli kurum ve kuruluşların kendi bünyelerinde tek düzeni sağlama gayretleri ile başlamış, zaman içinde AB'ye tam üyelik başvurusu ve AB ile uyum sürecinin etkisiyle yeni düzenlemelere gidilerek UFRS' ler zorunlu hale getirilmiştir.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarına yön veren kuruluşlardan en önemlilerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- ✓ İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (IDTYDK)
- ✓ Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)
- ✓ Türkiye Bankalar Birliği
- ✓ Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- ✓ Sigorta Murakabe Kurulu
- ✓ Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu
- ✓ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

<sup>105</sup> GÖNEN, S., UĞURLUEL G," Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Vergi Dünyası Sayı 316 Aralık 2007



- ✓ Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
- ✓ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- ✓ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).
- ✓ Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK)

Türkiye’de son iki yılda tek düzenliliğin sağlanması ve "Türkiye Finansal Raporlama Standartları"na (TFRS) geçişte milat sayılabilecek çok önemli iki gelişme yaşanmıştır. Bunlardan birincisi yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yayımlanarak TFRS’ lere göre finansal tablo düzenlenmesini zorunlu hale getirilmesi diğeri ise 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle 2 Kasım 2011 tarihinde 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan, Türkiye’deki muhasebe standartları ile bağımsız denetim standartlarını tek çatı altına toplayacak olan "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"nun teşkil edilmesidir.

Muhasebe standartlarının dünya ve ülkemizdeki tarihsel gelişiminin incelenmesinin ardından tezimizin konusunu oluşturan İnşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili uluslararası alanda ve Türkiye’de yapılan düzenlemeleri aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.

#### **2.2.4. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ İLE İLGİLİ İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ İÇİN ULUSLARARASI ALANDA YAPILAN DÜZENLEMELER**

İnşaat Sözleşmeleri açısından Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler araştırıldığında Amerika Birleşik Devletleri’nde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (USGAAP) kapsamında, 1955 yılında yayınlanan 45 numaralı Muhasebe Araştırma Bülteni (ARB 45) ile inşaat sözleşmeleri üzerine düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu bülten ile yapı taahhüt işleri kazancının belirlenmesi için önerilen tamamlanmış taahhüt ve tamamlanma yüzdesi olarak adlandırılan yöntemlerden birinin seçimi tercihe bırakılmıştır. 1980 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri) kapsamında, yürürlüğe konan bu yaklaşım, daha sonra tamamlanmış taahhüt yöntemi, muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik ilkesine aykırı olduğundan dolayı, her iki örgüt tarafından terk edilmiş, inşaat taahhüt işleri ile ilgili kazancın belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi benimsenmiştir.<sup>106</sup>

1982 yılında FASB (Financial Accounting Standards Board-Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan Finansal Muhasebe Standartları (Statement of Financial Accounting Standarts) No:56’da inşaat taahhüt işlerindeki kazancın belirlenmesi için tamamlanmış taahhüt yöntemi veya tamamlanma oranı yöntemlerinden biri seçilmesi mümkün olmakla birlikte, tamamlanmış taahhüt yönteminin, kısa dönemli sözleşmelerde,

---

<sup>106</sup> Sayarı, M., “İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004, s.63.

tamamlanma oranı yönteminin kullanılmasına uygun koşulların var olmadığı durumlarda, gelecekle ilgili maliyet ve gelirlerle ilgili tahminlerin sağlıklı yapılmaması halinde kullanılması koşuluna bağlanmıştır. Buradaki amaç tamamlama oranı yönteminin daha iyi bir yöntem olduğundan hareketle, tamamlanmış taahhüt yönteminin sadece tamamlanma oranı yönteminin kullanılmasının uygun olmadığı koşullarda uygulanmasıdır.<sup>107</sup> Amerika'da yapılan Vergi Reformu Hareketi (Tax Reform Act) ile 28 Şubat 1986 tarihinden itibaren inşaat işletmelerinin vergi hesaplamalarında tamamlanma yöntemini kullanamayacakları ortaya konulmuştur.<sup>108</sup>

"IAS 11- İnşaat sözleşmeleri için muhasebe" standardı ilk olarak 1979 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) tarafından yayınlanmış, 1993 yılında ise gözden geçirilerek "IAS-11 İnşaat Sözleşmeleri" adı ile yeniden yayınlanmıştır. Komite 1979 yılında yayınladığı ilk standartta tamamlanmış taahhüt yöntemi veya tamamlanma oranı yöntemlerinden birinin seçilmesini tercihe bırakırken 1993 yılında yayınladığı "IAS-11 İnşaat Sözleşmeleri" standardında gelir ve giderlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemini kabul etmekte ve inşaat sözleşmesinin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilemediği durumlarda dahi tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılmasını kabul etmemektedir.<sup>109</sup>

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, inşaat sözleşmeleri ile ilgili ilk düzenlemeler ABD'de 1955 yılında yayınlanan 45 numaralı Muhasebe Araştırma Bülteni (ARB 45) ile yapılmıştır. Daha sonra, "IAS 11- İnşaat sözleşmeleri için muhasebe" standardı adıyla 1979 yılında IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) tarafından yayınlanan inşaat sözleşmelerine ilişkin standart, 1993 yılında gözden geçirilerek yeniden yayınlanmış ve inşaat sözleşmelerinde gelir ve giderlerin tespitinde kullanılan yöntemlerden tamamlanma yüzdesi yönteminin tek yöntem olarak kullanılacağını kabul etmiştir.

## **2.2.5. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ İLE İLGİLİ İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ İÇİN TÜRKİYE'DE YAPILAN DÜZENLEMELER**

Türkiye de, inşaat taahhüt sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili olarak, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı", 2003 yılında SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından yayımlanan Seri: XI No:25'te yer almış daha sonra ise TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından IAS 11 Construction Contracts Standard karşılığı olarak Türkçe'ye çevrilmiş ve 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 26/10/2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu standart Kamu Gözetim Kurumundan edinilen veriler doğrultusunda; "Uluslararası

---

<sup>107</sup> Weygandt, J.J., Kieso, D.E., Kimmel, P.D., a.g.e., s:1005.

<sup>108</sup> Adiloğlu, B., a.g.t., s:49-50.

<sup>109</sup> Mirza, A.A., Orrell, M., Holt, G.J., Wiley -IFRS Practical Implementation Guide and Workbook (Second Edition). New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc., 2008, s: 70.

Finansal Raporlama Standartları"nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu,
2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu,
3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 82 sıra no'lu,
4. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5 sıra no' lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

İnşaat işlemlerini düzenleyen muhasebe standardı ile ilgili uluslararası alanda ve ülkemizde yer alan düzenlemeler incelendikten sonra, inşaat işlemlerinin TMS-11 İnşaat sözleşmeleri standardında yer aldığı üzere muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntemler ve açıklamalar aşağıda belirtilmiştir.

### **2.3. İNŞAAT İŞLEMLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS11) ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

İnşaat taahhüt işlerinin büyük bir kısmının yapımının birden fazla yılı kapsamı nedeniyle inşaat faaliyetinden elde edilen kârın nasıl belirleneceği konusu önem taşımaktadır. Bu durum, işletme faaliyetinin, bir takvim yılı olan muhasebe dönemi içinde finansal tablolara alınmasında bazı sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunların basında inşaat yapım sözleşmesine ilişkin tahsil edilen hakedişlerin, yapılan giderlerin ve maliyetlerin hangi dönemlerde muhasebeleştirileceği, buna bağlı olarak da hasılatın gelir tablosuna alınmasının ne zaman ve nasıl olacağı, dolayısıyla kâr / zarar hesaplaması gelmektedir. Uluslararası alanda bu konuda iki yaklaşım bulunmaktadır.<sup>110</sup>

- ✓ Tamamlanmış Sözleşme (Completed Contract) Yöntemi
- ✓ Tamamlanma Yüzdesi (Percentage of Completion) Yöntemi

Bu iki yöntem karşılaştırıldığında, tamamlanma yüzdesi yöntemi dönemsel ilkesi ile daha iyi uyum sağlamaktadır.<sup>111</sup>

Ülkemizde Gelir Vergisi Kanununun 42-44. maddelerince birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin bittiği yıl tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılarak ilgili yıl beyannamesinde gösterilmektedir. Ancak uluslararası muhasebe standartlarının 11 numaralı inşaat sözleşmeleri standardına göre, (IAS 11 Construction Contracts Standard) inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki önerisi, bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ve bu

<sup>110</sup> Adrian, J. J. , Adrian, D. J., *Construction accounting: financial, managerial, auditing, and tax*. Fourth Edition. Illinois, USA: Stipes Publishing L.L.C., 2006, s:47-48.

<sup>111</sup> AKDOĞAN, N. , SEVİLENGÜL, O., a.g.e., s:448.

faaliyetler çerçevesinde katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

### 2.3.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

"TMS1 İnşaat Sözleşmeleri Standardı"nda belirtildiği üzere standardın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

İnşaat sözleşmeleri temel olarak iki kısımda ele alınmaktadır. Bunlar, yapımcının kendi adına ve başkası adına yaptığı inşaatlardır. Yapımcının kendi adına yaptığı inşaatlar yap-sat ve yap-kullan şeklindeki inşaatlardır.<sup>112</sup> Yapımcının başkası adına gerçekleştirdiği inşaatları da ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar; "Yap-İşlet-Devret" ve "İnşaat Taahhüdü" işlemleridir. TMS 11 inşaat sözleşmeleri standardı, Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaat ile kendi adına yapılan inşaatları kapsamamaktadır. Bu yönüyle, standardın kapsamına "*Yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi*" girmekte ve sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda kavramsal çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alınmaktadır.<sup>113</sup>

Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde standardın; <sup>114</sup>

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

### 2.3.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN TANIMI VE TÜRLERİ

TMS 11'de inşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşme olarak tanımlanmıştır.<sup>115</sup> Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için

<sup>112</sup> Örten, R. Kaval, H., Karapınar, A., Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS – TFRS, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 116.

<sup>113</sup> Susmuş, T., Zengin, Y., İnşaat Sözleşmeleri Standardı (Tms 11) Ve Uygulamaları. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs, s:2.

<sup>114</sup> TMS 11/md.5

<sup>115</sup> TMS 11/md.3

yapılmış olabileceği gibi, tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir.<sup>116</sup> Bu kapsamda inşaat sözleşmelerini "Sabit Fiyatlı Sözleşme" ve "Maliyet artı kar sözleşmesi" olmak üzere iki şekilde incelemek mümkündür.

- **Sabit Fiyatlı Sözleşme:** Yüklenici firmanın sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği fakat belirli koşulların varlığı söz konusu ise maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.<sup>117</sup> Enflasyon artışından kaynaklanan maliyet güncelleştirilmelerinin gelirlere yansıtılması durumu eskalasyon' a (maliyet güncellemesi) örnek teşkil edebilir.

- **Maliyet Artı Kar Sözleşmesi:** Yüklenici Firmaya kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.<sup>118</sup>

Standartta ayrıca bazı inşaat sözleşmelerinin, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebileceği belirtilmiştir.<sup>119</sup>

Eğer sözleşme koşulları, "İnşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir" tanımını karşılıyorsa, TMS 11 kapsamında ele alınacaktır. Eğer alıcı, inşaat öncesinde, söz konusu gayrimenkulün tasarımına ilişkin temel yapısal unsurları ya da, inşaat devam ederken, temel yapısal değişiklikleri (yapılabilirliğini tatbik etmeden) belirleyebiliyorsa, gayrimenkul inşaatına ilişkin anlaşma, inşaat sözleşmeleri standardındaki tanımları karşılıydır. Eğer söz konusu gayrimenkul sözleşmesine TMS 11 hükümleri uygulanıyorsa, TMS 11 madde 5 ve TMS 18 madde 4 Hasılat Standardında da yer alan hükümler doğrultusunda inşaat sözleşmesi, inşaat ile doğrudan ilişkisi olan sözleşmeler ve hizmetlerin verilmesine yönelik unsurları da içerir.<sup>120</sup> Buna karşın, eğer alıcının söz konusu gayrimenkulün tasarımı üzerinde, örneğin yüklenici işletme tarafından sınırlı sayıda tutulan seçenek arasından bir tasarım seçmesi veya sadece tasarım üzerinde yapılacak küçük değişiklikleri belirtebilmesi gibi sınırlı bir etkiye sahip olduğu bir gayrimenkul inşaat anlaşması, TMS 18 kapsamında ele alınan bir satım anlaşması olarak değerlendirilmelidir.<sup>121</sup>

Sözleşme, TMS 11 kapsamında yer alıyorsa ve sözleşme sonucu güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa, işletme, geliri tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplayarak, finansal tablolarına yansıtmalıdır. Sözleşme, inşaat sözleşmesi tanımını karşılamayabilir ve bunun için TMS 18 kapsamında olabilir. Bu durumda, işletme, sözleşmenin hizmet sunmak ile mi yoksa malın satışı ile mi ilgili olduğunu belirlemelidir.<sup>122</sup>

---

<sup>116</sup> TMS 11/md.4

<sup>117</sup> TMS 11/md.3

<sup>118</sup> TMS 11/md.3

<sup>119</sup> TMS 11/md.6

<sup>120</sup> TFRS Yorum 15 Md,11

<sup>121</sup> TFRS Yorum 15 Md,12

<sup>122</sup> TFRS Yorum 15 Md,13-14

Görüleceği üzere standart, maliyet artı kar sözleşmelerinin, yüklenici firmanın kabul edilebilir maliyetlerine bir yüzde yada sabit bir tutar eklenmek suretiyle tespit edilebileceğini belirtmekte ve düzenlenen sözleşme koşullarına istinaden alıcının, söz konusu gayrimenkulün tasarımı hakkındaki temel unsurları belirleyebilme yada kendisine sunulan sınırlı sayıda seçenektan birini seçmesi durumuna bağlı olarak, yapılan sözleşmenin TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri yada TMS-18 Hasılat Sözleşmeleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini açıklamaktadır.

### **2.3.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE BÖLÜMLENMESİ**

TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardına göre standart hükümlerinin her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla her bir inşaat sözleşmesi için gelir ve giderler ayrı ayrı tespit edilip muhasebesi ayrı tutulacaktır. Ancak bazı koşullarda, standart hükümleri, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilmektedir.<sup>123</sup>

Bu durumda hangi inşaat işlerinin bir arada değerlendirilip hasılat ve maliyet unsurlarının tek bir sözleşme kapsamında ele alınacağı ile hangi işlerin ayrı sözleşmeler olarak kabul edilip hasılat ve maliyet unsurlarının birbirinden ayrıştırılacağıın tespiti önem kazanmaktadır. Bu ayrımı aşağıda yer alan açıklama ve örnekler ile belirlemek mümkündür.

#### **• İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BÖLÜMLENMESİ**

Standarda göre, birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir:

- (a) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması;
- (b) Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici firma ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması,
- (c) Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.<sup>124</sup>

**Örneğin,** bir kamu kurumunun açtığı hizmet binası ile depolama tesisi yapım işi ihalesine katılan ve her ikisinin ihalesini de kazanan bir işletme açısından durumu değerlendirebiliriz. Eğer ihalede hizmet binası ve depolama tesisi için ayrı ayrı teklifler verilmişse, bunun doğal sonucu olarak hizmet binası işi ile depolama tesisi işinin yapımını kazananların farklı işletmeler olmasına imkan varsa ve dolayısıyla hizmet binası ve depolama tesisi maliyet ve hasılatları birbirinden bağımsız olarak tespit edilebiliyorsa, hizmet binası ve depolama tesisi işi ayrı inşaat sözleşmesi kapsamında değerlendirilecektir. Yani bu iki işin hasılat ve maliyet unsurları ayrı ayrı tespit edilecek ve muhasebeleştirilecektir.<sup>125</sup>

<sup>123</sup> TMS 11/md.7

<sup>124</sup> TMS 11/md.8

<sup>125</sup> DURAK, G., a.g.e., s:67.

Sözleşmelerin bölümlenmesine aşağıdaki şekilde bir örnek daha verilebilir;

**A firması**, bilgisayar yazılımları geliştirmekte ve satmaktadır. Satış işlemi, söz konusu yazılımın sınırlı bir süre için lisanslı kullanımını ve lisans süresince satış sonrası yazılım desteğini kapsamaktadır. Satış, temel yazılımın, müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere uyarlanmasını içermektedir. A firması müşteriye, yazılımın müşteri taleplerine göre uyarlanması sürecinde ilgili ücretleri yansıtmıştır. Yazılım uyarlanması tamamlandığında ve yazılım paketi müşteri tarafından kabul edildiğinde, lisans anlaşması başlarken, söz konusu iş ile ilgili ilave bir ücret müşteriye yansıtılmıştır. Lisans döneminde, müşteriden yazılımın kullanımı ya da bakımı ile ilgili ek bir ücret talep edilmeyecektir. A firması yöneticileri, gelirin muhasebeleştirilmesi konusunda ne yapmaları gerektiğini bilmemektedirler.

Yönetim; yazılım uyarlama, lisans ve bakım /onarım aşamalarını ayrı işlemler olarak değerlendirmeli ve muhasebe kayıtlarına almalıdır. Yazılımın firmanın talepleri doğrultusunda ve firmanın ihtiyaçlarına yönelik olarak uyarlanması, TMS 11'e göre yapım sözleşmesi kapsamında ele alınmaktadır. Yazılımın kullanımı ve satış sonrası bakım onarım desteği, TMS 18 - Hasılat Standardı kapsamında lisans dönemi boyunca eşit paylar temel alınarak muhasebe kayıtlarına alınmalıdır. Toplam sözleşme geliri, yazılım uyarlama, lisans ve satış sonrası bakım onarım desteği arasında sunulan hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri dikkate alınarak tahsis edilmelidir. Gerçeğe uygun değere göre gelirin tahsis edilmesi, faturalamaya göre gelirin tahsis edilmesinden farklılık gösterebilir.<sup>126</sup>

Örneklerden de anlaşılacağı üzere yapılacak işin hasılat ve maliyelerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi ve bu bölümlere ilişkin ayrı teklifler verilebiliyor olması durumunda sözleşmelerin TMS-11 standardına göre bölümlenmesi mümkün olmaktadır.

## • İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ

Standarta göre birden çok sözleşmeleri kapsayan varlıkların yapım işinde; bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir: (TMS 11/md.9)

(a) Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,

(b) Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması ve

(c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.<sup>127</sup>

**Örneğin**, yüklenici işletme tek bir müşteriyle iki sözleşme üzerinde pazarlık etmektedir. Buna göre, müşteri söz konusu sözleşmelerin her ikisini kabul edecek ya da hiçbirini kabul etmeyecektir. İlk sözleşme, bilgisayar tesisinin tasarlanması ve düzenlenmesi, ikinci sözleşme ise inşası ile ilgilidir. İlk sözleşmeden beklenen kar marjı %20 iken, ikinci sözleşmeden beklenen kar marjı % 10 dur.<sup>128</sup>

Standarta göre söz konusu iki sözleşme, tek bir sözleşme gibi ele alınmalıdır. Örnekten de anlaşılacağı üzere pazarlığa konu olan sözleşmeler, bir bütün olarak ele alınmış,

<sup>126</sup> IFRS workbooks <http://www.banks2ifrs.ru/en/docs/?gid=1338>, Erişim tarihi: 19.03.2014.

<sup>127</sup> TMS 11/md.9

<sup>128</sup> IFRS workbooks <http://www.banks2ifrs.ru/en/docs/?gid=1338>, Erişim tarihi: 19.03.2014.

yüklenici müşterinin her iki sözleşmeyi kabul etmesi veya reddetmesi şart koşulmuştur. İki sözleşme birbirleriyle yakından ilgili ve birbirlerini izleyen bir sırada yapılmışlardır. Sonuç itibarıyla, her iki sözleşme için gerçekleştirilen iş üzerinden, toplam bir kar marjı hesaplanarak muhasebe kayıtlarına alınmalıdır.

İnşaat Sözleşmelerinin birleştirilmesi ve bölümlenmesinde önemli bir faktör olarak karşımıza çıkan sözleşme maliyet ve gelirlerine standartta aşağıdaki şekilde yer verilmiştir.

### 2.3.4. SÖZLEŞME GELİRLERİ VE MALİYETLERİ

#### • Sözleşme Gelirleri

Sözleşme geliri, genel olarak sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedeli kapsamaktadır. Standartta göre sözleşme geliri aşağıdakileri içermektedir:

- a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
- b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
  - i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
  - ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.<sup>129</sup>

Sözleşme geliri, alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir.<sup>130</sup> Örneğin:

- a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir;
- b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir,
- c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında bitirmemesinden kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya
- d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırdıkça sözleşme geliri de artar.

Diğer yandan, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir takım değişiklikler de olabilir ve bu değişiklikler sözleşme gelirinde artış veya azalışa yol açabilir. Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler bu değişikliklere örnektir. Eğer bu değişiklikler nedeniyle yüklenicinin talep edeceği gelir artışının müşteri tarafından onaylanması muhtemelse ve bu gelir güvenilir biçimde ölçülebiliyorsa, o zaman değişiklik nedeniyle ortaya çıkan gelirler sözleşme gelirlerine dahil edilecektir.<sup>131</sup>

**Ek ödeme talepleri**, standartta belirtildiği üzere, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya

<sup>129</sup> TMS 11/md.11

<sup>130</sup> TMS 11/md.12

<sup>131</sup> TMS 11/md.13



tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilaflı değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dahil edilir:<sup>132</sup>

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

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

Değişiklikler ve ek ödeme gelirleri ile ilgili olarak aşağıdaki sözleşme bilgilerini ve çözümlerini içeren örnekleri vermek mümkündür:<sup>133</sup>

**a) Sözleşme Bilgisi:** Müşteri, sözleşmede yer alan tasarım teknik özelliklerindeki toplam maliyeti 5.000 TL olan değişikliği kabul etmiştir.

**Çözüm:** TMS 11 madde 13'de belirtildiği üzere, 5.000 YTL maliyet değişikliği sözleşme fiyatına (gelirine) dâhil edilmelidir.

**b) Sözleşme Bilgisi:** Kötü hava koşullar sebebiyle, sözleşme 3 ay uzayacaktır. Bu sözleşme maliyetlerinde 3000 TL artışa sebep olacaktır. Müşteri, muhtemelen, sözleşme fiyatında ortaya çıkacak bu değişikliği onaylamayacaktır.

**Çözüm:** Müşteri maliyet artışı onaylamayacağı için, değişikliklerin maliyeti sözleşme geliri içerisinde yer almaz. Eğer sözleşme hala karlı ise, oluşan ek maliyetler devam eden işin maliyetine eklenir. Fakat ek maliyetler yüzünden, beklenen kar marjı finansal tablolara daha düşük yansıtacaktır. Eğer ek maliyetler inşaat sözleşmesinde zarara yol açıyorsa, beklenen toplam zarar doğrudan maliyet olarak kaydedilir.

**c) Sözleşme Bilgisi:** Öngörülemeyen sebeplerden dolayı, yükleniciye, sözleşme süresince içinde bulunulan dönemde ek maliyetler oluşabilir. Müşterinin oluşan ek ödemeleri kabul edeceğine dair müzakerelerin sonucunu öngörmek henüz mümkün değildir.

**Çözüm:** Müşterinin, oluşan ek ödemeler kabul etmesi ile ilgili bir karar vermek için çok erken olduğundan, oluşan ek maliyetleri sözleşme geliri içerisinde yer almaz. Yüklenici oluşan ek maliyetleri devam eden işin maliyetine ekler, fakat ek maliyetler yüzünden, beklenen kar marjı finansal tablolara daha düşük yansıtacaktır.

**d) Sözleşme Bilgisi:** Müşteri, kendisinin neden olduğu gecikmelerden dolayı ortaya çıkan 2000 YTL tutarındaki ek ödemeyi muhtemelen kabul edecektir.

**Çözüm:** TMS 11'de bulunan 14. madde uyarınca, oluşan 2000 TL ek ödeme, sözleşme fiyatına (gelirine) dâhil edilmelidir.

**Teşvik ödemeleri ise,** belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:<sup>134</sup>

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

b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi

<sup>132</sup> TMS 11/md.14

<sup>133</sup> Susmuş, T., Zengin, Y., a.g.e., s:12.

<sup>134</sup> TMS 11/md.15

Teşvik ödemelerine örnek olarak, yüklenici firmanın inşa etmeyi taahhüt ettiği arıtma tesisini planlanan tamamlanma süresinden erken bitirmesi durumunda prim almaya hak kazanacak olması verilebilir.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere sözleşme gelirini;

Sözleşme Geliri = Başlangıçta Anlaşmaya varılmış olan Sözleşme Bedeli + Değişiklikler + Ek Ödeme Talepleri + Teşvik Ödemeleri şeklinde formüle dökmek mümkündür.

- **Sözleşme Maliyetleri**

TMS 11 Standardı sözleşme maliyetlerini üç ana grupta sınıflandırmıştır.<sup>135</sup>

- a) Belirli bir sözleşmeyle direkt ilişkili maliyetler,
- b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler
- c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Fakat bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.<sup>136</sup>

**Standarda göre belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsamaktadır:**<sup>137</sup>

- a) Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri
- b) İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri
- c) İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı
- d) Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri
- e) Tesis ve makine kiralama maliyetleri
- f) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri
- g) Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler
- h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri

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

---

<sup>135</sup> TMS 11/md.16

<sup>136</sup> TMS 11/md.21

<sup>137</sup> TMS 11/md.17

Örneğin, yüklenici firma, yeni binasının inşası için eski binasını yıkmaya karar vermiş ve bunu gerçekleştirmiştir. Yüklenici firmanın eski binadan çıkan hurdaları satması durumunda ortaya çıkacak olan gelir ise arızı gelir olarak tanımlanmaktadır.<sup>138</sup>

**Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ise aşağıdakileri içermektedir:**<sup>139</sup>

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

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır.

Örneğin, sigorta maliyetleri bina ve makine sigorta maliyetleri olmak üzere iki grupta ele alındığında, bina sigorta maliyetlerinin sözleşmelere dağıtılmasında bina inşası için katlanılan maliyetler esas alınabilir. Makine sigorta maliyetlerinde ise fiili makine saatleri dağıtım anahtarı olarak kullanılarak ilgili sözleşmelere maliyet dağıtımı gerçekleştirilebilir.<sup>140</sup>

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetlerine örnek olarak da ihale ekibinin maliyetleri gösterilebilir. A firmasının inşaat sözleşmeleri ihaleleri için doğrudan temin, açık ihale veya pazarlık usulü teklif verme işlemlerinde bulunmaya yetkili bir ihale grubu çalışanları bulunmaktadır. Bu grup çalışanlarına ait maliyetler, verilen tekliflerden sözleşme imzalanması muhtemel olanlar hariç dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.<sup>141</sup>

TMS 11'e göre dağıtım inşaat işinin normal (fiili) düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatta çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.<sup>142</sup>

**Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler** de inşaat maliyetleri kapsamındadır. Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir. Standardın 19. maddesinde düzenlenen bu konuya uygulamada çok sık rastlanmaktadır.

**Örneğin,** bir site inşaatında 100 konut yapılacaktır. Sözleşmeye göre konutlarda yüzme havuzu, yerden ısıtma, sauna bulunmayacaktır. Siteden bazı üyeler, belirtilenlerin de yapılmasını istemekte ve bunlar için yükleniciye ek ödemede bulunmaya katlanmaya razı olmaktadır. Bu durumda, yüklenicinin bu ek talepleri gerçekleştirmesi halinde, katlanacağı harcamaları inşaat maliyetleri ile ilişkilendirmeksizin müşteriye yansıtması gerekecektir.

<sup>138</sup> IFRS workbooks <http://www.banks2ifrs.ru/en/docs/?gid=1338>, Erişim tarihi: 19.03.2014.

<sup>139</sup> TMS 11/md.18

<sup>140</sup> Susmuş, T., Zengin, Y., a.g.e., s:9.

<sup>141</sup> IFRS workbooks <http://www.banks2ifrs.ru/en/docs/?gid=1338>, Erişim tarihi: 19.03.2014.

<sup>142</sup> TMS 11/md.18

**Diğer bir örnek ise;** Yüklenici firmanın yapmayı taahhüt ettiği 96 adet konutu müşteriye kalorifer tesisatı döşmeden teslim etmek üzere anlaştığı bir inşaat sözleşmesinde, müşteri 96 adet kalorifer tesisatının topluca satın alınıp döşenmesinin daha ucuz bir maliyetle sonuçlanabileceğini düşünerek yükleniciden kalorifer tesisatlarını da kurmasını talep etmiştir. Bu durumda, yüklenicinin kalorifer tesisatı ile ilgili olarak katlanacağı maliyet tutarı, müşteriye yüklenecek bir gider olarak inşaat maliyetine dahil edilecektir.

**Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir:<sup>143</sup>**

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

Yukarıda yer alan açıklama ve örneklerden de anlaşılacağı üzere, TMS-11 Standardı sözleşme maliyetlerini; belirli bir sözleşmeyle direkt ilişkili maliyetler, genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkili olan maliyetler ve sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler şeklinde sınıflandırdıktan sonra, sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetleri de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olduğunu kabul etmektedir. Standarda uygun olarak tespit edilen sözleşme gelir ve maliyetlerinin muhasebeleştirilme yöntemlerine aşağıda yer verilmiştir.

### **2.3.5. SÖZLEŞME GELİR VE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Ülkemizde vergi kanunları açısından yıllara sari inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kâr veya zarar, işin sonunda tespit edilerek vergilendirilmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarında ise gelir gider tespiti için işin bitimi beklenmemekte, dönemsel olarak, işin tamamlanma aşamasına göre gelir-gider tespiti yapılarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.<sup>144</sup>

İnşaat işletmeleri açısından inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde temelde iki yöntem vardır. Bu yöntemler “Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi” ve “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”dir.<sup>145</sup>

TMS 11 Standardı incelendiğinde, sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunun inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülüp öngörülemediği konusuna odaklandığı anlaşılacaktır.

Standart uyarınca gelir ve gider tespiti, sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, her dönem yapılmalı ve finansal tablolara yansıtılmalıdır. Bu şekilde her dönem

<sup>143</sup> TMS 11/md.20

<sup>144</sup> DURAK, G., a.g.e., s: 70.

<sup>145</sup> KIESO, Donald E. , Jerry J. WEYGANDT and Terry D.WARFIELD, a.g.e., s:1005.

itibariyle gelir ve giderlerin finansal tablolara yansıtılması için, inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilir olması gerekmektedir. Bu doğrultuda inşaat işlerinde ilk olarak sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilirliği test edilmeli, öngörülebiliyorsa daha sonra tamamlanma yüzdesine göre gelir-gider tespiti dönemselsel olarak yapılmalıdır.

### 2.3.5.1. SÖZLEŞME SONUCUNUN GÜVENİLİR BİÇİMDE ÖNGÖRÜLMESİ DURUMU

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir.<sup>146</sup>

TMS-11 Standardına göre, bir yüklenici firma aşağıdakileri başlıkları içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir:<sup>147</sup>

- a) Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırımı bağlanmış hakları,
- b) Alışveriş konusu bedeller,
- c) Ödeme şekil ve koşulları.

Ayrıca yine söz konusu standarda göre sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde tahmini için, yüklenici firmanın etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirmeli ve gerektiğinde değiştirmelidir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmemektedir.<sup>148</sup>

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır.<sup>149</sup>

Sonucun güvenilir biçimde öngörülebilmesi durumu sabit fiyatlı sözleşmeler ile maliyet artı kâr sözleşmelerinde farklı şekillerde düzenlenmiştir.

Standarda göre **Sabit fiyatlı sözleşmelerde** aşağıdaki kriterlerin tamamı mevcutsa, sonucun güvenilir olarak öngörülebildiği kabul edilebilir:<sup>150</sup>

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

---

<sup>146</sup> TMS 11/md.28

<sup>147</sup> TMS 11/md.29

<sup>148</sup> TMS 11/md.29

<sup>149</sup> TMS 11/md.22

<sup>150</sup> TMS 11/md.23

**Maliyet artı kâr sözleşmelerinde ise,**

- a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve
- b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi durumunda inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebileceği belirtilmektedir.<sup>151</sup>

Özetle, standartta bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesi, sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumuna bağlanmış ve sonucun güvenilir bir biçimde ölçülebildiği durumda ise inşaata ilişkin gelir ve maliyetlerin raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılabileceği açıklanmıştır.

**2.3.5.2. SÖZLEŞME SONUCUNUN GÜVENİLİR BİÇİMDE ÖNGÖRÜLEMESİ DURUMUNDA MUHASEBELEŞTİRME**

TMS 11'e göre bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

- a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım kadar gelir kaydedilmeli ve
- b) Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an ise beklenen zarar tutarı standart uyarınca doğrudan gider olarak kaydedilmelidir.<sup>152</sup>

Sözleşmenin başlangıcında, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi oldukça sık karşılaşılan bir durumdur. Bununla birlikte, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin yükleniciye ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.<sup>153</sup>

Standartta göre yüklenici firmanın müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri derhal gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan ve derhal gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir: (TMS 11/md.34)

---

<sup>151</sup> TMS 11/md.24

<sup>152</sup> TMS 11/md.32

<sup>153</sup> TMS 11/md.33

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

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler tamamlanma aşaması dikkate alınarak muhasebeleştirilir.<sup>154</sup> Konuyu aşağıdaki örnek yardımıyla açıklamak mümkündür.

**Örneğin,** “A” İnşaat Taahhüt firması, bir Elektrik Santrali yapımı işini kazanmış bulunmaktadır. İhalenin maliyeti 200.000.000 TL olarak tahmin edilmiştir. İnşaat süresi 10 yıl olarak planlanması, kamu kurumunun ödemeleri aksatma ihtimali yüksek olması ve bu uzun süreçte ülke ekonomisi içindeki değişim belirsizlikleri nedeniyle gelir ve maliyetler güvenilir biçimde ölçülememektedir. Diğer yandan, gerçekleştirilen işe göre gelirin tahsilinde herhangi bir risk bulunmamaktadır. İlgili dönemin sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında 15.000.000 TL birikmiştir. Dönem sonunda elde edilecek gelir güvenilir olarak ölçümlenemediğinden “B” firması katlandığı maliyet kadar bir tutarı gelirlere aktaracaktır. Dönem içinde alınan hakediş bedeli ise 6.000.000 TL dir.<sup>155</sup> (Vergiler ihmal edilmiştir)

#### **Maliyet kaydı**

---

<b>622 SATILAN HİZMETİN MALİYETİ</b>	<b>15.000.000</b>
622.70 ELEKTRİK SANTRALI	
<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>15.000.000</b>
İlk Madde ve Malzeme Alımı	

---

<sup>154</sup> TMS 11/md.35

<sup>155</sup> AKDOĞAN, N. , SEVİLENGÜL, O., a.g.e., s: 229.

## Gelir kaydı

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
**350 YIL. YAY. İNŞ. VE ON. HAKEDİŞLERİ 6.000.000**

**XXX HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR 9.000.000**

### **TAHAKKUKLARI\***

**600 YURT İÇİ SATIŞLAR 15.000.000**

### **2.3.5.3. TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİNE GÖRE MUHASEBELEŞTİRME**

TMS 11'e göre, finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşaması baz alınır ve bu "Tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu sayede, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlanmış olur.<sup>156</sup>

Tamamlanma yüzdesi yöntemi toplam maliyetlerin tahmin edilmesine dayalıdır. Bu tahminler zaman içerisinde değişiklik gösterebilir. Bu durumda TMS 8, "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı"na göre işlem yapılır.<sup>157</sup>

Standarda göre tamamlama yüzdesi tespit edilirken aşağıdaki 3 yöntemden biri kullanılabilir.<sup>158</sup>

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
  - Yapılan işle ilişkin incelemeler,
  - Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı
- Aşağıda bu yöntemler örnekler ile açıklanmıştır.

- **Bugüne Kadar Yapılan İşle İlgili Katlanılan Sözleşme Maliyetlerinin Öngörülen Toplam İnşaat Maliyetlerine Oranı:** Uluslararası alanda, en sık kullanılan yöntemdir. Bu yöntemde tamamlanma yüzdesi aşağıdaki formül ile hesaplanacaktır.<sup>159</sup>

<sup>156</sup> TMS 11/md.25

\* Hesap öneri niteliğindedir.

<sup>157</sup> ALEXANDER, D., BRITTON,A., JORISSEN,A, **International Financial Reporting and Analysis**, 4th edition, UK, South Western Cengage Learning, 2009, s:337.

<sup>158</sup> TMS 11/md.30

<sup>159</sup> Weygandt, J.J., Kieso, D.E., Kimmel, P.D., a.g.e., s: 968.



Tamamlama yüzdesi = Bugüne kadar tahakkuk etmiş maliyet

En yakın dönemde yapılmış tahmini toplam sözleşme maliyeti

Tamamlama yüzdesi tespit edildikten sonra beyan edilecek gelir veya giderin tespiti için ise aşağıdaki formüller kullanılacaktır:

### **İlk Yıl:**

Dönem Sözleşme Geliri = Toplam Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi

Dönem Sözleşme Maliyeti = Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti x Tamamlanma Yüzdesi

### **İzleyen Yıllar**

Dönem Sözleşme Geliri = (Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli) – Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri

Dönem Sözleşme Maliyeti = (Tamamlanma Yüzdesi x Tahmini Sözleşme Maliyeti) - Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri

Yukarıda belirtilen tamamlanma yüzdesi formülünden de anlaşılacağı üzere, bu yöntemde, işin bitirilme oranı hesaplanırken; her yıl, kümülatif olarak tamamlanan maliyet tutarı bulunacak ve bu tutar, tahmini toplam maliyet tutarı ile kıyaslanarak işin o ana kadar yapılan kısmının tamamlanma derecesi tespit edilecektir. Tahmini toplam maliyet tutarı ise dönem bazında değişebilmekte olup, işletmeler raporlama yaparken en yakın dönemde yapmış oldukları tahmini toplam maliyet tutarını dikkate alacaklardır.

**Örneğin**, 3 yılda tamamlanacak ve 30.000.-TL'ye mal olacak bir sözleşmede ilk yıl katlanılan maliyet 7.000.-TL ise tamamlanma yüzdesi ilk yıl için  $7.000 / 30.000 = \%23,33$  olacaktır. İkinci yıl maliyet tahmini 3.000 TL artmış ve bu durum alıcı tarafından da onaylanmış ise, ikinci yıl katlanılan maliyetin 6.000.- olması halinde,  $(7.000 + 6.000) / 33.000 = \%39,39$  olacaktır. TMS-11 madde 38' e göre "Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır" hükmünden hareket ederek 2. yıl hesaplamalarında birikim esası uygulanması yoluna gidilmiştir.

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Ancak, özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri ile yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler sözleşme maliyetlerine dahil edilmeyecektir.

Standartta, yüklenici ile işveren arasındaki borç- alacak ilişkisi brüt alacak tutarı ve brüt borç tutarı kavramları ile açıklanmıştır. Buna göre, brüt alacak tutarı; devam eden sözleşmeler için katlanılan maliyet ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kâr toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zarar ve hakedişler toplamının çıkartılması sonucu ortaya çıkan pozitif farktır.<sup>160</sup>

Brüt borç tutarı ise standartta; devam eden tüm sözleşmeler için katlanılan maliyetler ile sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, hakedişler tutarı ile sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar tutarının düşülmesi sonucu ortaya çıkan negatif fark olarak tanımlanmıştır.<sup>161</sup> Brüt Borç/Alacak Tutarını aşağıdaki şekilde formüle dökmek mümkündür:

**Brüt Borç/Alacak Tutarı** = (Fiili maliyet + Sonuç hesaplarına yansıtılan kârlar) – ( Sonuç hesaplarına yansıtılan zararlar + Alınan hakedişler toplamı)

Standartta göre, yukarıda yer alan işlemin sonucu pozitif ise müşterilerden brüt alacak tutarı, negatif ise müşterilere brüt borç tutarı olarak nitelendirilir. Yüklenici işletmeler, sözleşme konusunu oluşturan işlere ilişkin olarak müşteriden olan brüt alacaklarını varlık; müşterilere olan brüt borç tutarlarını ise borç olarak kayıt altına alarak dönem sonu bilançoda raporlarlar.<sup>162</sup>

Yukarıda yer alan açıklamalara istinaden tamamlanma yüzdesi yöntemine ve brüt Borç/Alacak Tutarlarına ilişkin aşağıdaki örnekleri vermek uygun olacaktır.

**Örnek-1** (XYZ) işletmesi 30 adet anahtar teslimi villa inşaatı için, toplam 1.600.000 TL bedelle anlaşma imzalamıştır. Tahmin edilen maliyet tutarı 1.200.000 TL'dir. Avans olarak 80.000 TL alınmıştır. Kalan bedel iş bitiminde alınacaktır. Sözleşme 01.09.2013 tarihinde imzalanmıştır. Dönem sonu itibariyle katlanılan maliyet toplamı 300.000 TL'dir. Standartta göre yapılması gereken işlemler şöyledir.

Dönem sonu itibariyle katlanılan maliyetler toplamı 300.000 TL'dir. Toplam tahmin edilen maliyet 1.200.000 TL olduğuna göre, dönem sonu itibariyle işin tamamlanma derecesi  $(300.000 / 1.200.000 =) \% 25$ 'tir. Standartta göre dönem sonunda 300.000 TL'lik tutar maliyet olarak finansal tablolara yansıtılacaktır. Buna karşılık 1.600.000 TL tutarındaki sözleşme bedelinin tamamlanma derecesi ile çarpımı sonucunda ortaya çıkacak tutar dönem sonu itibari ile finansal tablolara yansıtılacak gelir tutarıdır. Bu tutar da  $(1.600.000 \times 0,25 =) 400.000.-$  TL olmaktadır. Bu durumda A işletmesinin dönem sonu itibariyle bu işten dolayı 100.000.- TL ticari kârı ortaya çıkacaktır. Örneğe göre brüt borç/ alacak tutarı da aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

**Brüt borç/ alacak tutarı:**  $(300.000 + 100.000) - (0 + 80.000) = 320.000$  TL alacak tutarı bilançoda varlık olarak raporlanacaktır.

---

<sup>160</sup> TMS 11/md.43

<sup>161</sup> TMS 11/md.44

<sup>162</sup> TMS 11/md.42

**Örnek-2,** XYZ İnşaat A.Ş. Aydın Büyükşehir Belediyesi ile 15.000.000 TL bedelli Yeni Belediye Binası inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. İnşaat işinin tamamlanma süresi 3 yıl, işin maliyeti 14.000.000 TL olarak öngörülmektedir. Birinci yılın sonunda hammadde maliyetlerindeki artıştan dolayı öngörülen maliyetlerde 1.000.000 TL artış meydana gelmiş olup bu tutarın 800.000 TL'lik kısmı Belediye tarafından kabul edilmiş ve sözleşme bedeline eklenmiştir. Yeni Belediye Binası inşaatı ile ilgili olarak dönemler itibariyle oluşan maliyetler ve alınan hakediş tutarları aşağıdaki gibidir. Bu verilere göre tamamlanma yüzdesi yöntemine göre sözleşme maliyet ve gelirleri ile inşaat sözleşmesinden doğan faaliyet sonucu ve dönemsel alacak/ borç tutarı aşağıdaki gibi belirlenecektir.

**Tablo 4:** Sözleşmeye İlişkin Veri Tablosu

	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl
<b>Sözleşme Bedeli</b>	15.000.000	15.800.000	15.800.000
<b>Yıllık Fiili Maliyet</b>	5.600.000	4.900.000	4.500.000
<b>Tahmini Sözleşme Maliyeti</b>	14.000.000	15.000.000	15.000.000
<b>Alınan Hak edişler</b>	5.800.000	5.500.000	4.500.000
<b>Tahmini Kâr</b>	1.000.000	800.000	800.000

**Birinci Yıl Dönem Sonu İşlemleri:**

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Tamamlanma Yüzdesi = 5.600.000 TL / 14.000.000 TL= 0.40

Gelir = 15.000.000 TL x 0.40 = 6.000.000 TL

Maliyet = 14.000.000 TL x 0.40 = 5.600.000 TL

Kâr = 6.000.000 TL – 5.600.000 TL = 400.000 TL

Brüt Alacak/ Borç Tutarı= (Fiili maliyetler + Sonuç hesaplarına yansıtılan kârlar) – (Sonuç hesaplarına yansıtılan zararlar + Alınan hakedişler toplamı)

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (5.600.000 TL + 400.000 TL) – (0 + 5.800.000 TL)

Brüt Alacak Tutarı = 200.000 TL

Yukarıda görüldüğü üzere işletme toplamda 5.800.000.-TL Hakediş tahsil etmesine rağmen tamamlanma yüzdesi yöntemine göre gelir tablosuna aktarılacak tutar 6.000.000.-TL olacaktır. Brüt Alacak Tutarı olarak tanımladığımız aradaki fark olan 200.000.-TL TMS 11' e göre dönem gelirleri arasında gösterilmiştir. Bu durumda "TMS 12 Gelir vergileri Standardı" na göre aradaki fark olan 200.000.-TL'den kaynaklanan "Ertelenmiş vergi Yükümlülüğü" ortaya çıkacaktır. Hesaplamalar aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

İşletmenin Dönem Karı : 400.000.-TL

Birinci yıl tahakkuk eden vergiye tabi gelir : 400.000-200.000 = 200.000.-TL

Birinci yıl tahakkuk eden vergi borcu : 200.000 X %20 = 40.000.-TL

40.000.-TL'lik bu tutar cari dönemin ödenecek vergi karşılığı olup "370 Dönem karı Vergi ve Diğer yasal Yükümlülük Karşılığı" hesabında takip edilecektir.

Birinci yıl tahakkuk edip ertelenecek vergi borcu : 200.000 X %20 = 40.000.-TL

40.000.-TL'lik vergi tutarı TMS 12 Gelir vergileri Standardı' na göre "Ertelenmiş vergi Borcu Hesabı" n da takip edilecektir.

### **İkinci Yıl Dönem Sonu İşlemleri:**

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Tamamlanma Yüzdesi = 10.500.000 TL / 15.000.000 TL = 0,70

Gelir = ( 15.800.000 TL x 0.70) - 6.000.000 TL = 5.060.000 TL

Maliyet = ( 15.000.000 TL x 0.70) - 5.600.000 TL = 4.900.000 TL

Kâr = 5.060.000 TL – 4.900.000 TL = 160.000 YTL

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (4.900.000 TL + 160.000 TL) – ( 0 + 5.500.000 TL)

Brüt Borç Tutarı = (440.000 TL)

Önceki Dönem Brüt Alacak Tutarı = 200.000 TL

Müşteriye Olan Brüt Borç Tutarı = (240.000 TL)

İkinci yılda Brüt Alacak tutarında herhangi bir artış olmadığından ertelenmiş bir vergi yükümlülüğü doğmamıştır.

### Üçüncü Yıl Dönem Sonu İşlemleri:

Tamamlanma Yüzdesi = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Tamamlanma Yüzdesi = 15.000.000 TL / 15.000.000 TL = 1

Gelir = ( 15.800.000 TL x 1) – 11.060.000 TL = 4.740.000 YTL

Maliyet = ( 15.000.000 TL x 1) – 10.500.000-TL = 4.500.000 YTL

Kâr = 4.740.000 TL – 4.500.000 TL = 240.000 TL

Brüt Alacak / Borç Tutarı = (4.500.000 TL + 240.000 TL) – (0 + 4.500.000 TL)

Brüt Alacak Tutarı = 240.000 TL

Önceki Dönem Brüt Borç Tutarı = ( 240.000 TL)

Brüt Alacak / Borç Tutarı = 0

Taahhüt işleminin tamamlanmasına istinaden ilk yılda ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu hesabı kapatılarak 370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı hesabına aktarılacaktır.

TMS 11 Madde 34 ' de açıklandığı üzere bir diğer önemli husus, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmının, inşaat işine başlanılmış olsun veya olmasın, hemen gider olarak finansal tablolara yansıtılması zorunluluğudur. Yani işletme, inşaat işinden zarar edeceğini beklediği dönemde, bu zararı ilgili dönem kazancına aktarmak zorundadır. Bu durumda işin tamamlanma aşamasının da bir değeri kalmayacak ve inşaat işinden zarar edileceğinin tespit edildiği dönemde, işin bitirilen kısmının derecesi dikkate alınmadan, beklenen zararın tamamının giderleştirilmesi gerekecektir. Tespit edilen zararın, işin bitirilme yüzdesine isabet eden kısmı değil, tamamı muhasebeleştirilecektir. Bu durumda beyan edilecek zarar şu formül yardımıyla hesaplanabilir:

Beyan edilecek zarar (gider) = Toplam beklenen zarar + Önceki yıl beyan

- **Sözleşmeye Konu İşin Fiziki Tamamlanma Oranı:** Yüklenici firma ile işveren arasında yapılan sözleşmeye eklenen projedeki metrajlar burada önem arz etmektedir. Örneğin, projenin tamamlanmasına ilişkin hesaplamalarda beton, demir, tuğla duvar, sıva, kiremit vb. gibi metrajlar kullanılabilir. Sözleşme ekindeki projeye istinaden harcanacak toplam malzeme miktarı önceden öngörülerek projelendirilir ve buna göre gerek tamamlanma yüzdeleri gerekse ilgili hakediş hesaplamaları, yukarıda belirtilen kıstaslar üzerinde fiili miktar hesaplanıp toplanarak başlangıçta öngörülen fiili miktar toplamına bölünür. Böylece, hem

fiziki tamamlanma oranı objektif bir şekilde hesaplanır, hem de ileride ortaya çıkacak hukuki ihtilaflar da başlangıçta çözülmesi hızlanmış olur.<sup>163</sup>

- **Yapılan İşe İlişkin İncelemeler:** Örneğin, alıcı ile yüklenici arasında akdedilen sözleşmede Tablo.5'te belirtilen şekilde ilgili unsurların belirtilmesi halinde yapılan işe ilişkin olarak tamamlanma yüzdelerinin hesaplanması mümkündür.<sup>164</sup>

**Tablo 5:** Yapılacak Taahhüt İşine Ait Tamamlanma Yüzdeleri

	<b>Bodrumlu Yapılarda</b>	<b>Bodumsuz Yapılarda</b>
Temel ve bodrum katı inşaatı, yapılan bodrum ve temel kazıların yapılması, belediye ve kontrol tarafından gösterilecek depo veya yerlerine taşınıp tesviye veya sıkıştırılması, temel inşaatının yapılması, zemin kat döşemesi üst seviyesine kadar temel bölme duvarları ile zemin kat blokaj ve döşemesi dahil olarak blokaj ve döşemelerin yapılması	% 15	% 10
Yapılarda zemin kat döşemesi üst tarafında iskelet inşaatının yapımı, beden ve bölme duvar, lento* ve hatıllar** ve tavanlar, beton içinde kalacak tesisat boruları (kaba inşaat), Çatı, çatı tecridi ve örtüsü ile çinko işleri, yağmur oluk ve boruları	%25	%30
Sağlık tesisatı (havagazı dahil)	%5	%5
Atık su tesisatı	%3	%3
Temiz su tesisatı	%3	%3
Elektrik tesisatı ve armatürleri, radyo, TV, uydu antenleri	%4	%4
Kalorifer tesisatı boruları, kolon muslukları (tecrit dahil)	%2	%2
Kapı,pencere doğramaları ile denizlik ve iç parapetler (korkuluk)	% 10	%10
İç sıvalar	%4	%4
Dış sıvalar	%4	%4
Döşeme ve duvar kaplamaları, korkuluklar, parmaklıklar	%8	%8
Dolaplar, raflar, camlı bölmeler	%2	%2
Cam takılması işlemleri	%2	%2
Radatörlerin takılması (aksesuar dahil)	%4	%4
Kalorifer kazanı, tulumba, vana, kolektör ve taşıma deposu	%4	%4
Boya, badana ve cila işleri	%5	%5
<b>Toplam</b>	<b>%100</b>	<b>%100</b>

KAYNAK : YÜKSEL, O., Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz, İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi, Bornova 2002, s:574.

<sup>163</sup> Susmuş, T., Zengin, Y., a.g.e., s:15.

<sup>164</sup> Yüksel, O., Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz, İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi, Bornova 2002, s:574.

\* Duvarlardaki kapı ve pencere açıklıklarının geçilmesinde kullanılan beton yapı elemanları

\*\* Ağırlığı yatay olarak dağıtmak ve duvarların düşey olarak çatlamasını önlemek amacıyla, duvarın içine yatay olarak boydan boya uzatılan ahşap, tuğla ya da beton bağlama ögesi.

Özetle, tamamlanma yüzdesi yöntemi ile ilgili olarak TMS-11 de vurgulanan konular şunlardır:

- ✓ Sözleşme gelir ve maliyetleri için yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gelir ve gider olarak gösterilir.
- ✓ Beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı tahmin edilen kısmı finansal tablolara derhal gider olarak yansıtılır.
- ✓ Daha önce gelir tablosunda yer almış bir tutarın tahsili konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması halinde, bu tutar düzeltme yapılmadan gider olarak kaydedilir.
- ✓ Yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır.
- ✓ Bir inşaatın tamamlanma aşamasının saptanmasında, müşteriden alınan avans ve hakedişler yapılan işin tamamlanma oranının belirlenmesinde dikkate alınmaz.

#### **2.3.5.4. BEKLENEN ZARARLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

TMS-11 Standardına göre, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır:

- a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;
- b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya
- c) Ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı.<sup>165</sup>

Beyan edilecek zarar tutarı aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabilir:

Beyan edilecek zarar (gider) = toplam beklenen zarar + önceki yıl beyan edilen gelir

Örneğin, yüklenici işletme ormanlık alanda bir kamu binasının inşaatını üstlenmiştir. Söz konusu inşaatla ilgili teçhizat ve malzemeleri kiralamış, inşaatla çalışacak personeli işe almış ve ilgili alanın hafriyat çalışmalarına başlanmıştır. Ancak ilerleyen dönemde yerel mahkeme sit alanı gerekçesi ile inşaatı durdurmuştur. Müşteri, sözleşme fiyatını değiştirmeksizin kamu binasının inşaatını için yeni bir yer önermektedir. Müşterinin önerisi zararı azaltsa da tamamen ortadan kaldırmamaktadır. Bu nedenle ortaya çıkan bu zarar TMS 11, madde 36 uyarınca doğrudan gelir tablosuna aktarılmalıdır.

---

<sup>165</sup> TMS 11/md.36-37

### 2.3.6. TAHMİNLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Standarda göre, tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. (TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar). Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kar veya zararına yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.<sup>166</sup>

### 2.3.7. KAMUYA AÇIKLANACAK HUSUSLAR

Standarda göre bir yüklenici işletme aşağıdaki hususları “Tam Açıklama İlkesi”nin de gereği olarak finansal tablolarında bildirmelidir. Bu hususlar şunlardır:

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

Yüklenici işletmenin finansal tablolarında açıklamak zorunda olduğu yukarıda yer alan unsurların dışında, ayrıca, varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre de açıklaması gerekmektedir. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetleri, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir.

Bu bölümde inşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik yapılan teorik açıklamalardan sonra, üçüncü bölümde gerek VUK gerekse TMS 11 açısından muhasebe işlemlerinin uygulamadaki görüntüsünü ortaya koymak üzere gerçekleştirilmiş bir araştırma çalışmasının bulgularına ve bu bulguların değerlendirilmesine yer verilmektedir.

---

<sup>166</sup> TMS 11/md.38



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

# İNŞAAT İŞLEMLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS11) ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

### 3.1. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu bölümünde örnek inşaat firmasında yapılan uygulamanın amacı, kapsamı, kısıtları, uygulanan yöntem ve işletme hakkında bilgilere yer verilmiştir.

#### 3.1.1. UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI

Uygulamanın amacı, Aydın'ın Didim İlçesinde inşaat sektöründe faaliyet gösteren XYZ Turizm İnşaat Taahhüt Limited Şirketi'nin "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri" kapsamında gerçekleştirdiği "**Diper Kooperatifi**" yapım ve taahhüt işinin Vergi Kanunları ve TMS-11 standardı kapsamında muhasebeleştirilerek kullanılan yöntemlerin karşılaştırılmasıdır.

Uygulama örneğinin incelendiği dönemler de ilgili örneğin dışında İşletmenin merkez ve şubelerinde farklı taahhüt, özel inşaat, turizm ve imalat sektörlerinde devam etmekte olan faaliyetleri bulunmaktadır. Çalışmada, bu faaliyetlerden; tezin konusuna da uygun olması nedeni ile mesafe ve zaman faktörleri de göz önüne alınarak sadece Aydın'ın Didim ilçesinde yer alan kooperatif inşaatı yapım ve taahhüt işi seçilmiştir.

#### 3.1.2. UYGULAMADA KULLANILAN YÖNTEM

Çalışmada, öncelikle uygulamaya konu örneğin daha iyi anlaşılabilmesi açısından literatür taraması yapılarak, makale, tez, kitap ve diğer akademik dokümanlar incelenmiş bölümler içerisinde yer alan teorik kısımlar oluşturulmuştur. Daha sonra, örneğe konu verilerin sağlıklı bir biçimde toplanması amacıyla firmanın muhasebe sistemi incelenmiş, firma muhasebe sorumluları ve yöneticileri ile de görüşmeler yapılmıştır. Elde edilen dokümanlar çerçevesinde işletmenin faaliyette bulunduğu sektörler ve bu faaliyetlerin

sonucunda oluşan gelir ve maliyetlerin hangi yöntemler aracılığı ile finansal tablolara aktarıldığı tespit edilmiştir.

### **3.1.3. UYGULAMADA YER VERİLEN İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER**

XYZ Turizm İnşaat Taahhüt Limited Şirketi 2006 yılında kurulmuştur. Kuruluş yıllarında turizm ve otelcilik sektöründe faaliyet gösteren firma daha sonra bu iş kollarına ilave olarak, özel inşaat, taahhüt şeklinde inşaat, demir doğrama, pvc üretimi ve tekne imalatı alanlarında proje üretmeye devam etmiştir. Firma kuruluşundan bugüne kadar inşaat sektöründe; özel inşaat kapsamında 434 adet konut, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt kapsamında; 700 yataklı tatil köyü inşaatı, 90 adet kooperatif ve site inşaatı projelerini tamamlayıp teslim etmiştir. Firma taahhüt şeklindeki inşaatlarına ait satış sözleşmelerini iç pazara yönelik olarak yaparken, özel inşaat şeklindeki konut teslimlerinin satışı ise yurtdışı (İngiltere, İrlanda, Almanya Rusya) alıcılara yapılmıştır.

Firmanın yönetim ve organizasyon yapısı incelendiğinde; yönetim, finansman, personel, muhasebe, satış ve satış sonrası hizmetler departmanlarının Didim de yer alan merkez binasında kurulu olduğu görülmektedir. Merkez yapılanmasının yanı sıra, İngiltere de bir satış ofisi bulunan firmanın ayrıca yurtiçindeki tüm şantiyelerinde, şirketin inşaat faaliyetlerinden sorumlu yönetim kurulu üyesine bağlı olarak çalışan konusunda deneyimli proje mühendisleri ve teknik elemanlar bulunmaktadır. Firma ürettiği projeler ile ilgili olarak müteahhitlik karnesine ve ISO 9001 kalite belgesine sahiptir.

Firmanın muhasebe sistemi incelendiğinde; muhasebe kayıtlarının Didim de yer alan merkez binada tutulduğu görülmektedir. Ayrıca firmanın her bir şantiyesinde ve Ankara da faaliyet gösteren " Çayırhan Otel " şubesinde ön muhasebe departmanı bulunmaktadır. Bu departmanlarda oluşan gelir ve harcama belgeleri merkez ofiste yasal kayıtlara alınmaktadır.

Firma yurtdışı satışlarını İngiltere de sözleşme yapmış olduğu pazarlama firmaları ve televizyon reklamları aracılığı ile gerçekleştirmektedir. Şirket yöneticileri ile yapılan görüşmede, proje aşamasında yurtdışına yapılan satışlarda müşterilerden döviz olarak avans alındığı ve bu avansların "340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı"nda takip edildiği anlaşılmıştır. Alınan sipariş avansları konut teslimi yapılarak düzenlenen fatura sonucunda oluşan cari hesaplara mahsup yapılarak kapatılmaktadır.

Firmanın muhasebe kayıtlarından anlaşıldığı üzere, işletme gerçekleştirdiği her bir projeye ait maliyet, gelir ve avans tutarlarını proje bazında ayrı hesap kırılımlarında detaylı olarak takip etmektedir. Firma yurt içerisinde yıllara yaygın inşaat faaliyetleri kapsamında aldığı ihaleli taahhüt işlerinde fiyat teklifi hazırlarken yapılacak işin birim maliyetlerini hesaplayarak teklif vermektedir. Firma yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinden oluşan maliyet ve gelir kayıtlarını tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebeleştirilmektedir.

Firmanın yıllara yaygın inşaat işleri kapsamında devam eden projeleri aşağıda yer almaktadır.

- ✓ Kuşadası Fora Konakları Projesi
- ✓ Kuşadası Mavi Cennet Projesi

- ✓ Söke Öğrenci Yurdu Projesi
- ✓ Didim Sağtur inşaati

### 3.1.4. UYGULAMAYA KONU PROJE İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

- ✓ **Projenin Konusu:** Didim belediyesi çalışanlarına ait "S.S.Diper Yapı Kooperatifi"nin 3 Blok 69 adet konuttan oluşun taahhüt işidir.
- ✓ **Sözleşme Bedeli ve Ödeme Şartları:** Sözleşmeye konu işin toplam bedeli Katma Değer Vergisi dahil 2.109.208.-TL'dir. Taahhüt işinin yapı kooperatifine yapılıyor olması nedeni ile KDV oranı %1 olarak dikkate alınacaktır. Sözleşmeye göre, yapım bedeli yapı müteahhidi tarafından yapılmış olan işin oranına göre hakedişler şeklinde ödenecektir. Yapı sahibi, yapacağı her ödemeden önce kontrol mühendisinin hakedişle ilgili onayını mutlaka alacaktır.
- ✓ **Projenin yeri :** Söz Konusu projenin yapım yeri Aydın Didim ilçesinde 2426 Ada 1 parselde yer almaktadır.
- ✓ **Kullanılacak Malzemeye İlişkin Bilgiler:** Firmanın işin toplamı için düzenlemiş olduğu metraj listesine göre verdiği malzemeli KDV dahil teklif listesi **Tablo 6** da yer almaktadır. Sözleşmeye göre yapım işinde kullanılacak tüm malzemeler 1.sınıf ve TSE onaylı olacaktır. Ayrıca inşaatın iç ve dış boyaları için 5 (beş) yıl garanti taahhüdü verilmektedir. Yapı müteahhidi listede belirtilen malzemelerin tamamını eksiksiz olarak kullanmak zorundadır.

**Tablo 6:** Metraj Listesine Göre Düzenlenen Teklif Listesi

Sıra No	Malzeme Cinsi	Miktar	Birim	Bir. Fiyat (Kdv Dahil)	Top.Tutar (Kdv Dahil)
1	Hazır Beton	4.000	M3	80,00	320.000
2	Demir-ince	196.400	KG	0,89	174.796
3	Demir-Kalın	153.600	KG	0,87	133.632
4	Kalıp	20.500	M2	25,00	512.500
5	Tuğla	160.000	Adet	0,20	32.000
6	Dış Sıva	5.250	M2	12,00	63.000
7	İç Sıva	24.900	M2	9,00	224.100
8	Dış Boya	5.250	M2	5,00	26.250
9	İç Boya	12.450	M2	4,00	49.800
10	Amerikan panel Kapı	414	Adet	180,00	74.520
11	PVC Kapı	64	Adet	230,00	14.720
12	PVC Sürgülü Kapı	172	Adet	370,00	63.640
13	PVC Pencere (150*120)	102	Adet	200,00	20.400
14	PVC Pencere (50*50)	33	Adet	45,00	1.485
15	Çelik Kapı	69	Adet	350,00	24.150
16	Teras İzolasyon	1.520	M2	12,00	18.240
17	Mermer	1.350	M2	27,00	36.450
18	Asansör	3	ADET	15.000,00	45.000
19	Alüminyum Ferforje	3.225	MTÜL	15,00	48.375
20	Tesfiye Betonu	9.400	m2	3,50	32.900
21	Elektrik Tesisatı	69	ADET	1.000,00	69.000
22	Sihhi tesisat	69	ADET	1.000,00	69.000
23	Islak zemin Fayans	2.750	M2	10,00	27.500
24	Isıtma Sistemi	69	Adet	300,00	20.700
25	Ana Giriş Kaptısı	3	Adet	1.000,00	3.000
26	Laminant Parke	450	M2	9,00	4.050
				<b>Toplam Tutar</b>	<b>2.109.208</b>

- ✓ **İşin Denetimi:** Söz konusu yapı idarenin denetimine ilave olarak inşaat süresince yapı denetim firması ve yapı sahibince görevlendirilen kontrol mühendisi tarafından denetlenecektir. Sözleşmeye göre müteahhit firma; yapı denetim kuruluşu ve idarenin görevlendirdiği kontrol mühendislerinin aldığı kararlara uymak zorundadır.
- ✓ **İş Miktarında Artma veya Eksiltme:** Sözleşmeye göre; yapım işinin uygulanması sırasında bedel hesabında, esas keşifte ve sözleşmede öngörülemeyen artış veya azalışlarda, taraflar meydana gelen yeni işlerin niteliği ve bedeli ile ilgili olarak ek sözleşme düzenleyeceklerdir.
- ✓ **Teminat Miktarı ve Süresi:** Sözleşmeye göre; Yapı Müteahhidi yapım bedelinin %6'sı oranında kesin teminat verecektir. Yapı müteahhidi tarafından verilecek olan bu teminat son hakedişten kesilecektir. Bu teminat, inşaatın tamamlanmasından sonra yapı kullanma izninin alınması ve inşaatın sözleşmeye uygun eksiksiz yapıldığının yapı sahibi ve kontrol mühendisi tarafından tespiti sonrası müteahhide geri ödenecektir.

Taraflar, Tablo 7' de yer alan kesin metraj çalışmasının yapılmasının ardından sözleşme ile aradaki farkları tespit ederek ek sözleşme düzenlemişlerdir.

**Tablo 7: Keşif Metraj Formu**

XYZ Ltd. Şti	KEŞİF METRAJ FORMU					Dök.No: FR/7.5 Yayın tar.:09.01
						Sayfa no: 1/1 Revizyon No: Revizyon Tar.:07.07
Proje Adı	Diper Yapı Kooperatifi				Tarih :	Proje No: Diper 01
Blok Adı	Tüm Bloklar	Başlangıç Tarihi				Bitiş Tarihi
Sıra No	Malzeme Cinsi	Sözleşme Metrajı	İnşaat Metrajı	Metraj Farkı	Birim	Toplam Tutar (Kdv Dahil)
1	Dış Sıva	5.250	10.350	5.100	M2	61.812
2	İç Sıva	24.900	33.200	8.300	M2	18.094
3	İç Boya	12.450	24.255	11.805	M2	35.415
4	Dış Boya	5.250	10.350	5.100	M2	25.755
5	PVC Dış daire Mermer	Ek Sözleşme				800
6	PVC Dış daire Boya	Ek Sözleşme				640
7	PVC Fransız Balkon çift Açılım	Ek Sözleşme				1.120
8	Fransız Balkon Mermer					1.440
9	Teras İzolasyon Fayans Yapımı	1.434	1.434		M2	12.036
10	Mermer Kat daire yolu	Ek Sözleşme	1.150	1.150	M2	19.746
11	Alüminyum Korkuluk	3.225	5.225	2.000	M2	33.000
12	Elektrik Tes. Dairenden Panoya	Ek Sözleşme	69	69	Adet	10.908
13	Sıhhi tesisat Yağmur Suyu	Ek Sözleşme	69	69	Adet	16.500
14	Dış Cephe Nişler (Bölme Duvar)	Ek Sözleşme				28.361
15	Fayans	2.750	6.627	3.877	M2	62.032
16	Alt Yapı Sisteminin Kurulması	Ek Sözleşme				127.256
				<b>Toplam Tutar</b>		<b>454.915,20</b>

Tablo 7'den de anlaşılacağı üzere başlangıçta KDV dahil 2.109,208.-TL olan sözleşme bedeli, kesin keşiften sonra düzenlenen ek sözleşme ile 454.915,20.-TL daha arttırılarak toplamda: %1 oranında Katma Değer Vergisi dahil 2.564.123,20.-TL ye ulaşmıştır.

### 3.2. MUHASEBE UYGULAMASI

Yukarıda sözleşme bilgileri yer alan Diper Yapı Kooperatifi taahhüt işi projesi 2009 yılında başlayıp 2012 yılında tamamlanmıştır. Uygulamaya konu proje; 2. bölümde de belirttiğimiz üzere GVK' unda belirtilen özel vergi rejimi uygulanabilmesi için gerekli,

birden fazla takvim yılına sirayet eden, taahhüde bağı bir inşaat ve onarım işi olma özelliklerini taşımaktadır.

Tezin bu kısmında ilk olarak, projenin yıllar itibari ile Vergi Usul Kanununa uygun olarak, tamamlanmış sözleşme yöntemine göre muhasebe kayıtları yapılacak, daha sonra proje maliyet ve gelirleri "TMS-11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ" standardında yer alan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yıllar itibari ile tespit edilerek iki yöntemin sonuçları karşılaştırılacaktır.

### **3.2.1. V.U.K'NA GÖRE MUHASEBE KAYITLARI (TAMAMLANMIŞ SÖZLEŞME YÖNTEMİ)**

Diper yapı Kooperatifi Taahhüt İşine ilişkin 2009 Yılı mali verileri aşağıdaki gibidir:

#### **2009 Yılı İlk Madde ve Malzeme Alımları:**

**Tablo 8:** XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı İlk madde ve Malzeme Kullanımları

<b><u>Hesap Kodu</u></b>	<b><u>Malzeme Cinsi</u></b>	<b><u>Tutar (TL)</u></b>
150-09-001	Demir	72.472,84
150-09-002	Kereste	23.830,00
740-09-004	Hazır Beton	102.224,88
150-09-004	Kum-Çakıl-Mıçır	973,00
150-09-005	Tuğla	3.135,60
150-09-006	Diğer ilk madde ve Malzeme	5.105,40

• **Alımlara İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI** **105.516,84**

150.09.001 Demir 72.472,84

150.09.002 Kereste 23.830,00

150.09.004 Kum-çakıl-mıcır 973,00

150.09.005 Tuğla 3.135,60

150.09.006 Diğer ilk Mad.ve Mlz. 5.105,40

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.** **102.224,88**

740.09.004 Hazır Beton 102.224,88

**191 İNDİRİLECEK KDV HES.** **37.393,51**

**320 SATICILAR HESABI** **245.135,23**

İlk Madde ve Mlzm. Alımı

..... / .....

• **İlk Madde ve Malzemelerin Şantiyeye Gönderilmesine İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.** **105.516,84**

**740.09 İlk Madde ve Malzeme Kullanımları** 105.516,84

**150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI** **105.516,84**

150.09.001 Demir 72.472,84

150.09.002 Kereste 23.830,00

150.09.004 Kum-çakıl-mıcır 973,00

150.09.005 Tuğla 3.135,60

150.09.006 Diğer ilk Mad.ve Mlz 5.105,40

Diğer ilk madde ve Malzeme Kullanımları

..... / .....

## 2009 Yılı İşçilik Maliyetleri:

**Tablo 9:** XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı İşçilik Maliyetleri

<u>Hesap Kodu</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Tutar (TL)</u>
740.09.001	DİPER BRÜT ÜCRET	3.672,90
740.09.002	DİPER SSK İŞVEREN PAYI	606,04
740.09.003	DİPER İŞSİZLİK SİG. İŞV. PAYI	73,46
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>4.352,40</b>

### • İşçiliklere İlişkin Yevmiye Kayıtları

..... / .....

#### **740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI** **4.352,40**

740.09.001 Diper Brüt Ücret 3.672,90

740.09.002 Diper Ssk İşveren Payı 606,04

740.09.003 Diper İşsizlik Sig. İşv. Payı 73,46

#### **360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI** **490,33**

360.09.001 Diper Ücret Stopajı 468,29

360.09.001 Diper Damga Vergisi 22,04

#### **361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ** **1.230,44**

#### **335 PERSONELE BORÇLAR** **2.631,63**

İşçi Ücret Bordrosu

..... / .....



## 2009 Yılı Genel Üretim Malivetleri:

**Tablo 10:** XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı Genel Üretim Giderleri

<u>Hesap Kodu</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Tutar (TL)</u>
740.09.005	DİPER ARAÇLAR YAKIT GİDERİ	55,97
740.09.006	DİPER DİĞ. ÇEŞİTLİ ÜRT. GİDERLERİ	95,33
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>151,3</b>

### • Genel Üretim Giderlerine İlişkin Yevmiye Kayıtları

..... / .....

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES** **151.30**

740.09.005 Diper Araçlar yakıt Gideri 55,97

740.09.006 Diper Diğ.Çeşitli Gen. Ürt. Gid.95,33

**191 İNDİRİLECEK KDV HES.** **27,23**

**320 SATICILAR HESABI** **178,53**

Diper gen. Ürt. gid. Kaydı

..... / .....

## 2009 Yılı Hakedişlere İlişkin Bilgiler

**Tablo 11:** XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı Hakediş Bilgileri

<u>Hesap Kodu</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Tutar (TL)</u>	<u>%3 G.V.Kesintisi</u>
350.01	1 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	97.772,28	(2.933,17)
350.01	2 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	140.000	(4.200)
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>237.772,28</b>	<b>(7.133,17)</b>

Tablo 11 de yer alan bilgilere göre işletme 2009 yılı içerisinde iki hakediş faturası düzenlemiştir. Yapılan hakedişlerden %3 Gelir Vergisi kesintisi yapılmıştır. İşletme ile Kooperatif arasında yapılan anlaşma gereği toplam sözleşme tutarı üzerinden hesaplanacak damga vergisi sözleşmenin düzenlendiği tarihte ilgili vergi dairesine ödenmiştir. Buna istinaden düzenlenen hakediş faturalarında damga vergisi kesintisi yapılmamıştır.

• **Hakediş Bedellerine İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**120 ALICILAR HESABI** 233.016,83

120.09.001 S.S. Dipier Yapı kooperatifi 233.016,83

**295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HES.** 7.133,17

**391 HESAPLANAN KDV** 2.377,72

**350 YIL. YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞLERİ** 237.772,28

350.01.001 S.S. Dipier Yapı kooperatifi 237.772,28

Dipier Hakediş Bedeli Kaydı

..... / .....

• **2009 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri**

**Tablo 12:** XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri

<b><u>MALİYET TÜRLERİ</u></b>	<b><u>Tutar TL</u></b>
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	207.741,72
Direkt İşçilik Giderleri	4.352,40
Genel Üretim Giderleri	151,30
<b>Toplam</b>	<b>212.245,42</b>

Firma dönem sonunda hizmet üretim maliyeti hesaplarında toplanan maliyetlerini yansıtma hesabı aracılığıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına aktarmıştır. Firmanın mali tablolarından anlaşıldığı üzere inşaat maliyetine genel yönetim ve finansman giderlerinden pay verilmemiştir. Bu harcamalar cari yıl gelir tablosuna aktarılmıştır.

• **Dönem Sonu Yapılacak Kayıtlar**

..... / .....

**170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ** 212.245,42

170.01 Dipier Yıl. Yay. İnş. Ve Onarım Maliyetleri 212.245,42

**741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HES** 212.245,42

741.09 Dipier Hizmet Üretim Maliyeti 212.245,42

..... / .....

**2010 Yılı İlk Madde ve Malzeme Alımları:****Tablo 13: XYZ Ltd. Şti 2010 Yılı İlk Madde ve Malzeme Kullanımları**

<b><u>Hesap Kodu</u></b>	<b><u>Malzeme Cinsi</u></b>	<b><u>Tutar (TL)</u></b>
150-09-001	Demir	230.338,37
740-09-004	Hazır Beton	236.879,8
150-09-004	Kum-Çakıl-Mıcır	640,53
150-09-005	Tuğla	43.281,87
150-09-006	Diğer ilk madde ve Malzeme	6.670,71
150-09-007	Tesisat Malzemeleri	44.464,19
150-09-008	Boya Malzemeleri	18.419,99
150-09-009	Fayans Ve Seramik Malz.	54.630,51
150-09-011	Pvc-Alüminyum Doğrama Malz.	53.058,68
150-09-012	Mermer	10.234,77
150-09-013	Kapı Ve Pencere Malz.	504,12
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>699.123,54</b>

• **Alımlara ilişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 462.243,74**

150.09.001 Demir	230.338,37
150.09.004 Kum-çakıl-mıcır	640,53
150.09.005 Tuğla	43.281,87
150.09.006 Diğer ilk Mad.ve Mlz.	6.670,71
150.09.007 Tesisat Malzemeleri	44.464,19
150.09.008 Boya Malzemeleri	18.419,99
150.09.009 Fayans Ve Seramik Malz.	54.630,51
150.09.011 Pvc-Alüminyum Doğrama Malz.	53.058,68
150.09.012 Mermer	10.234,77
150.09.012 Kapı Ve Pencere Malz	504,12

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES. 236.879,8**

740.09.004 Hazır Beton	236.879,8
------------------------	-----------

**191 İNDİRİLECEK KDV HES. 125.842,24**

**320 SATICILAR HESABI 824.965,78**

İlk Madde ve Malzeme. Alımı

..... / .....

• İlk Madde ve Malzemelerin Şantiyeye Gönderilmesine İlişkin Yevmiye Kayıtları

..... / .....

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES. 462.243,74**

**740.09 İlk Madde ve Malzeme Kullanımları**462.243,74

**150 İLK MADDE MALZEME HESABI 462.243,74**

150.09.001 Demir	230.338,37
150.09.004 Kum-çakıl-mıcır	640,53
150.09.005 Tuğla	43.281,87
150.09.006 Diğer ilk Mad.ve Mlz.	6.670,71
150.09.007 Tesisat Malzemeleri	44.464,19
150.09.008 Boya Malzemeleri	18.419,99
150.09.009 Fayans Ve Seramik Malz.	54.630,51
150.09.011 Pvc-Alüminyum Doğrama Malz.	53.058,68
150.09.012 Mermer	10.234,77
150.09.012 Kapı Ve Pencere Malz	504,12

Diper ilk madde ve Malzeme Kullanımları

..... / .....

**2010 Yılı İşçilik maliyetleri:**

**Tablo 14:** XYZ Ltd. Şti 2010 Yılı İşçilik Maliyetleri

<b><u>Hesap Kodu</u></b>	<b><u>Açıklama</u></b>	<b><u>Tutar (TL)</u></b>
740.09.001	DİPER BRÜT ÜCRET	23.715,60
740.09.002	DİPER SSK İŞVEREN PAYI	3.913,09
740.09.003	DİPER İŞSİZLİK SİG. İŞV. PAYI	474,29
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>28.102,98</b>

• **İşçiliklere İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES** **28.102,98**

740.09.001 Dİper Brüt Ücret 23.715,60

740.09.002 Dİper Ssk İşveren Payı 3.913,09

740.09.003 Dİper İşsizlik Sig.İşv.Payı 474,29

**360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HES** **3.166,03**

360.09.001 Dİper Ücret Stopajı 3.023,74

360.09.001 Dİper Damga Vergisi 142,29

**361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ** **7.944,72**

**335 PERSONELE BORÇLAR** **16.992,23**

İşçi Ücret Bordrosu

..... / .....

**2010 Yılı Genel Üretim Maliyetleri:**

**Tablo 15:** XYZ Ltd. Şti 2010 Yılı Genel Üretim Giderleri

<u>Hesap Kodu</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Tutar (TL)</u>
740.09.005	DİPER ARAÇLAR YAKIT GİDERİ	2.306,8
740.09.008	DİPER BELEDİYE VERGİ RESİM VE HARÇLAR	200
740.09.007	DİPER NAKLİYE GİDERLERİ	2802,93
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>5.309,73</b>

• **Genel Üretim Giderlerine İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES** **5.309,73**

740.09.005 Dİper Araçlar yakıt Gideri 2.306,8

740.09.007 Dİper Nakliye Giderleri 2.802,93

740.09.008 Dİper Bel.Vergi Res.ve Harçlar 200

**191 İNDİRİLECEK KDV HES.** **955,75**

**320 SATICILAR HESABI** **6.265,48**

Dİper Gen. Ürt. gid. Kaydı

..... / .....

## 2010 Yılı Hakedişlere İlişkin Bilgiler

**Tablo 16:** XYZ Ltd. Şti 2009 Yılı Hakediş Bilgileri

<u>Hesap Kodu</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Tutar (TL)</u>	<u>%3 G.V. Kesintisi</u>
350.01	3 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	198.000	(5.940)
350.01	4 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	97.772,28	(2.933,17)
350.01	5 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	259.900	(7.797)
350.01	6 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	99.000	(2.970)
350.01	7 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	537.829	(16.134)
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>1.192.501,28</b>	<b>(35.774,17)</b>

Tablo 16 da yer alan bilgilere göre işletme 2010 yılı içerisinde beş hakediş faturası düzenlemiştir. Yapılan hakedişlerden %3 G.V. Kesintisi yapılmıştır.

### • Hakediş Bedellerine İlişkin Yevmiye Kayıtları

..... / .....

**120 YURTIÇİ ALICILAR HESABI** **1.168.652,12**

120.09.001 S.S.Diper Yapı kooperatifi 1.168.652,12

**295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HES.** **35.774,17**

**391 HESAPLANAN KDV** **11.925,01**

**350 YIL. YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞLERİ** **1.192.501,28**

350.01.001 S.S. Diper Yapı kooperatifi 1.192.501,28

Diper Hakediş Bedeli Kaydı

..... / .....

- ✓ S.S. Diper Yapı Kooperatifi, düzenlenen hakediş faturalarına İstinaden 2010 yılı içerisinde şirketin banka hesabına ödeme gerçekleştirmiştir.

..... / .....

**102 BANKALAR HESABI** **1.208.470,58**

**120 ALICILAR HESABI** **1.208.470,58**

120.09.001 S.S. Diper Y.Koop.1.208.470,58

Banka cari hesap tahsilatı

..... / .....

- **2010 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri**

**Tablo 17:** XYZ Ltd. Şti 2010 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri

<b><u>MALİYET TÜRLERİ</u></b>	<b><u>Tutar TL</u></b>
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	699.123,54
Direkt İşçilik Giderleri	28.102,98
Genel Üretim Giderleri	5.309,73
<b>Toplam</b>	<b>732.536,25</b>

Firma dönem sonunda hizmet üretim maliyeti hesaplarında toplanan maliyetlerini yansıtma hesabı aracılığıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına aktarmıştır. Firmanın mali tablolarından anlaşıldığı üzere İnşaat maliyetine genel yönetim ve finansman giderlerinden pay verilmemiştir. Bu harcamalar cari yıl gelir tablosuna aktarılmıştır.

- **Dönem Sonu Yapılacak Kayıtlar**

..... / .....

**170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ** **732.536,25**  
170.01 Dipir Yıl. Yay. İnş. Ve Onarım Maliyetleri 732.536,25

**741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HES.** **732.536,25**  
741.09 Dipir Hizmet Üretim Maliyeti 732.536,25

İnşaat maliyetlerinin yansıtılması

..... / .....



## **2011 Yılı İlk Madde ve Malzeme Alımları:**

**Tablo 18:** XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı İlk Madde ve Malzeme kullanımları

<b><u>Hesap Kodu</u></b>	<b><u>Malzeme Cinsi</u></b>	<b><u>Tutar (TL)</u></b>
150-09-001	Demir	14.885,23
150-09-002	Kereste	168
740-09-004	Hazır Beton	65.374,42
150-09-004	Kum-Çakıl-Mıcır	53.029,04
150-09-006	Diğer ilk madde ve Malzeme	43.460,05
150-09-007	Tesisat Malzemeleri	20.387,54
150-09-008	Boya Malzemeleri	13.620,59
150-09-009	Fayans Ve Seramik Malz.	10.686,18
150-09-011	Pvc-Alüminyum Doğrama Malz.	15.098,27
150-09-012	Mermer	18.986,43
150-09-013	Kapı Ve Pencere Malz.	36.452,3
150-09-014	Asansör Malzemeleri	12.716
150-09-015	Demir Doğrama Malzemeleri	3.304,55
150-09-016	Ahşap Döşeme Malzemeleri	42.183,6
150.09.017	Yerden Isıtma Malzemeleri	6.903
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>357.255,20</b>

• **Alımlara İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**150 İLK MADDE MALZEME HESABI** **291.880,78**

150.09.001 Demir 14.885,23

150-09-002 Kereste 168,00

150.09.004 Kum-çakıl-mıcır 53.029,04

150.09.006 Diğer ilk Mad.ve Mlz. 43.460,05

150.09.007 Tesisat Malzemeleri 20.387,54

150.09.008 Boya Malzemeleri 13.620,59

150.09.009 Fayans Ve Seramik Malz. 10.686,18

150.09.011 Pvc-Alüminyum Doğrama Malz.15.098,27

150.09.012 Mermer 18.986,43

150.09.012 Kapı Ve Pencere Malz 36.452,3

150-09-014 Asansör Malzemeleri 12.716,00

150-09-015 Demir Doğrama Malzemeleri 3.304,55

150-09-016 Yerden Isıtma Malzemeleri 6.903

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.** **65.374,42**

740.09.004 Hazır Beton 65.374,42

**191 İNDİRİLECEK KDV HES.** **64.305,94**

**320 SATICILAR HESABI** **421.561,14**

İlk Madde ve Mlzm. Alımı

..... / .....

• İlk Madde ve Malzemelerin Şantiyeye Gönderilmesine İlişkin Yevmiye Kayıtları

..... / .....

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES.** **291.880,78**

**740.09** İlk Madde ve Malzeme Kullanımları 291.880,78

**150 İLK MADDE MALZEME HESABI** **291.880,78**

150.09.001 Demir 14.885,23

150-09-002 Kereste 168,00

150.09.004 Kum-çakıl-mıcır 53.029,04

150.09.006 Diğer ilk Mad.ve Mlz. 43.460,05

150.09.007 Tesisat Malzemeleri 20.387,54

150.09.008 Boya Malzemeleri 13.620,59

150.09.009 Fayans Ve Seramik Malz. 10.686,18

150.09.011 Pvc-Alüminyum Doğrama Malz. 15.098,27

150.09.012 Mermer 18.986,43

150.09.012 Kapı Ve Pencere Malz 36.452,3

150-09-014 Asansör Malzemeleri 12.716,00

150-09-015 Demir Doğrama Malzemeleri 3.304,55

150-09-016 Yerden Isıtma Malzemeleri 6.903

Diper İlk Madde ve Malzeme Kullanımları

..... / .....

**2011 Yılı İşçilik maliyetleri:**

**Tablo 19:** XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı İşçilik Maliyetleri

<u>Hesap Kodu</u>	<u>Acıklama</u>	<u>Tutar (TL)</u>
740.09.001	DİPER BRÜT ÜCRET	84.586,96
740.09.002	DİPER SSK İŞVEREN PAYI	12.208,78
740.09.003	DİPER İŞSİZLİK SİG. İŞV. PAYI	1.479
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>98.274,74</b>

• **İşçiliklere İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES</b>	<b>98.274,74</b>
740.09.001 DİPER BRÜT ÜCRET	84.586,96
740.09.002 DİPER SSK İŞVEREN PAYI	12.208,78
740.09.003 DİPER İŞSİZLİK SİG. İŞV. PAYI	1.479
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HES</b>	<b>11.292,36</b>
360.09.001 DİPER ÜCRET STOPAJI	10.784,84
360.09.001 DİPER DAMGA VERGİSİ	507,52
<b>361.09 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ</b>	<b>26.375,82</b>
<b>335 PERSONELE BORÇLAR</b>	<b>60.606,56</b>

İşçi Ücret Bordrosu

..... / .....

**2011 Yılı Genel Üretim Maliyetleri:**

**Tablo 20:** XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı Genel Üretim Giderleri

<b><u>Hesap Kodu</u></b>	<b><u>Açıklama</u></b>	<b><u>Tutar (TL)</u></b>
740.09.005	DİPER ARAÇLAR YAKIT GİDERİ	24.306,45
740.09.008	DİPER BELEDİYE VERGİ RESİM VE HARÇLAR	92,59
740.09.007	DİPER NAKLİYE GİDERLERİ	5.574,68
740.09.009	DİPER ARAÇLAR BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	466,5
740.09.010	DİPER SONDAJ VE KUYU AÇIMI GİDERLERİ	8.679,66
740.09.011	DİPER TAŞERON GİDERLERİ	4.033,9
740.09.012	DİPER ELEKTRİK GİDERLERİ	3.199,25
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>46.353,03</b>

• Genel Üretim Giderlerine İlişkin Yevmiye Kayıtları

..... / .....

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES** **46.353,03**

740.09.005 Dipor Araçlar yakıt Gideri 24.306,45

740.09.008 Dipor Vergi Resim Ve Harçlar 92,59

740.09.007 Dipor Nakliye Giderleri 5.574,68

740.09.009 Dipor Araç Bakım Ve On. Gid 466,5

740.09.010 Dipor Sondaj Ve Kuyu Açımı Gid. 8.679,66

740.09.011 Dipor Taşeron Giderleri 4.033,9

740.09.012 Dipor Elektrik Giderleri 3.199,25

**191 İNDİRİLECEK KDV HES.** **8.343,55**

**320 SATICILAR HESABI** **54.696,58**

Dipor Gen. Ürt. Gid. Kaydı

..... / .....

**2011 Yılı Hakedişlere ilişkin Bilgiler**

**Tablo 21:** XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı Hakediş Bilgileri

<b>Hesap Kodu</b>	<b>Acıklama</b>	<b>Tutar (TL)</b>	<b>%3 G.V. Kesintisi</b>
350.01	8 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	336.633,66	(10.099,01)
350.01	9 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	4.033,9	
350.01	10 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	188.975	(5.669,25)
350.01	11 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	9.900,99	
350.01	12 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	255.200	(7.656)
350.01	13 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	48.592,87	(1.457,79)
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>843.336,42</b>	<b>(24.882,05)</b>

Tablo 21 de yer alan bilgilere göre işletme 2011 yılı içerisinde altı hakediş faturası düzenlemiştir. Yapılan hakedişlerden 9 ve 13 nolu hakediş hariç diğerlerinden %3 G.V. Kesintisi yapılmıştır.

• **Hakediş Bedellerine İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**120 ALICILAR HESABI** **826.887,74**

120.09.001 S.S. Dipier Yapı kooperatifi 826.887,74

**295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HES.** **24.882,05**

**391 HESAPLANAN KDV** **8.433,36**

**350 YIL. YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞLERİ** **843.336,42**

350.01.001 S.S. Dipier Yapı kooperatifi 843.336,42

Dipier Hakediş Bedeli Kaydı

..... / .....

- ✓ S.S. Dipier Yapı Kooperatifi düzenlenen hakediş faturalarına İstinaden 2011 Yılı İçerisinde şirketin banka hesabına ödeme gerçekleştirmiştir.

..... / .....

**102. BANKALAR HESABI** **1.015.545,80**

**120 ALICILAR HESABI** **1.015.545,80**

120.09.001 S.S.Dipier Yapı Koop. 1.015.545,80

..... / .....

• **2011 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri**

**Tablo 22:** XYZ Ltd. Şti 2011 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri

<b><u>MALİYET TÜRLERİ</u></b>	<b><u>Tutar TL</u></b>
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	357.255,20
Direkt İşçilik Giderleri	98.274,74
Genel Üretim Giderleri	46.353,03
<b>Toplam</b>	<b>501.882,97</b>

Firma dönem sonunda hizmet üretim maliyeti hesaplarında toplanan maliyetlerini yansıtma hesabı aracılığıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına aktarmıştır. Firmanın mali tablolarından anlaşıldığı üzere inşaat maliyetine genel yönetim ve finansman giderlerinden pay verilmemiştir. Bu harcamalar cari yıl gelir tablosuna aktarılmıştır.

• **Dönem Sonu Yapılacak Kayıtlar**

..... / .....

**170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ**      **501.882,97**  
170.01 Difer Yıl. Yay. İnş. Ve Onarım Maliyetleri    501.882,97

**741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HES.**      **501.882,97**  
741.09 Difer Hizmet Üretim Maliyeti      501.882,97

..... / .....

**2012 Yılı İlk Madde ve Malzeme Alımları:**

**Tablo 23:** XYZ Ltd. Şti 2012 Yılı İlk Madde ve Malzeme Kullanımları

<b><u>Hesap Kodu</u></b>	<b><u>Malzeme Cinsi</u></b>	<b><u>Tutar (TL)</u></b>
150-09-006	Diğer ilk madde ve Malzeme	2.845,02
150-09-007	Tesisat Malzemeleri	15.050,94
150-09-009	Fayans Ve Seramik Malz.	144,41
150-09-014	Asansör Malzemeleri	25.427,86
150-09-016	Ahşap Döşeme Malzemeleri	1.818
150.09.018	Bahçe Peyzaj Giderleri	4.312
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>49.598,23</b>

• **Alımlara İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**150 İLK MADDE MALZEME HESABI 49.598,23**

150.09.006 Diğer ilk Mad.ve Mlz. 2.845,02

150.09.007 Tesisat Malzemeleri 15.050,94

150.09.009 Fayans Ve Seramik Malz. 144,41

150-09-014 Asansör Malzemeleri 25.427,86

150-09-016 Ahşap Döşeme Malzemeleri 1.818

150.09.018 Bahçe Peyzaj Giderleri 4.312

**191 İNDİRİLECEK KDV HES. 8.927,68**

**320 SATICILAR HESABI 58.525,91**

İlk Madde ve Mlzm. Alımı

..... / .....

• **İlk Madde ve Malzemelerin Şantiyeye Gönderilmesine İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES. 49.598,23**

**740.09 İlk Madde ve Malzeme Kullanımları 49.598,23**

**150 İLK MADDE MALZEME HESABI 49.598,23**

150.09.006 Diğer ilk Mad.ve Mlz. 2.845,02

150.09.007 Tesisat Malzemeleri 15.050,94

150.09.009 Fayans Ve Seramik Malz. 144,41

150-09-014 Asansör Malzemeleri 25.427,86

150-09-016 Ahşap Döşeme Malzemeleri 1.818

150.09.018 Bahçe Peyzaj Giderleri 4.312

Diper İlk Madde ve Malzeme Kullanımları

..... / .....



## **2012 Yılı Genel Üretim Maliyetleri:**

**Tablo 24:** XYZ Ltd. Şti 2012 Yılı Genel Üretim Giderleri

<b><u>Hesap Kodu</u></b>	<b><u>Açıklama</u></b>	<b><u>Tutar (TL)</u></b>
740.09.005	DİPER ARAÇLAR YAKIT GİDERİ	2.889,57
740.09.006	DİPER DİĞER ÇEŞİTLİ GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.258,983
740.09.011	DİPER TAŞERON GİDERLERİ	153.222,39
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>176.370,94</b>

### • Genel Üretim Giderlerine İlişkin Yevmiye Kayıtları

..... / .....

**740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HES** **176.370,94**

740.09.005 Dipper Araçlar yakıt Gideri 2.889,57

740.09.006 Dipper Diğer Çeşitli Genel Ür. Gid. 92,59

740.09.010 Dipper Sondaj Ve Kuyu Açımı Giderleri 8.679,66

740.09.011 Dipper Taşeron Giderleri 153.222,39

**191 İNDİRİLECEK KDV HES.** **31.746,77**

**320 SATICILAR HESABI** **208.117,71**

Dipper Gen. Ürt. Gid. Kaydı

..... / .....

### **2012 Yılı Hakedişlere ilişkin Bilgiler**

**Tablo 25:** XYZ Ltd. Şti 2012 Yılı Hakediş Bilgileri

<b><u>Hesap Kodu</u></b>	<b><u>Açıklama</u></b>	<b><u>Tutar (TL)</u></b>	<b><u>%3 G.V. Kesintisi</u></b>
350.01	14 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	102.100	(3.063)
350.01	15 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	153.080	(4.592,40)
350.01	16 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	9.945,86	(298.38)
	<b>Toplam Tutar</b>	<b>265.125,86</b>	<b>(7.953,78)</b>

Tablo 25 de yer alan bilgilere göre işletme 2012 yılı içerisinde altı hakediş faturası düzenlemiştir. Yapılan hakedişlerden %3 G.V. kesintisi yapılmıştır.

• **Hakediş Bedellerine İlişkin Yevmiye Kayıtları**

..... / .....

**120 ALICILAR HESABI** **259.823,34**

120.09.001 S.S. Diper Yapı kooperatifi 259.823,34

**295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HES.** **7.953,78**

**391 HESAPLANAN KDV** **2.651,26**

**350 YIL. YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞLERİ** **265.125,86**

350.01.001 S.S. Diper Yapı kooperatifi 265.125,86

Diper Hakediş Bedeli Kaydı

..... / .....

• **2012 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri**

**Tablo 26:** XYZ Ltd. Şti 2012 Yılı Toplam Genel İnşaat Maliyetleri

<b>MALİYET TÜRLERİ</b>	<b>Tutar TL</b>
İlk Madde ve Malzeme Giderleri	49.598,23
Genel Üretim Giderleri	176.370,94
<b>Toplam</b>	<b>225.969,17</b>

Firma dönem sonunda hizmet üretim maliyeti hesaplarında toplanan maliyetlerini yansıtma hesabı aracılığıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına aktarmıştır. Firmanın mali tablolarından anlaşıldığı üzere inşaat maliyetine genel yönetim ve finansman giderlerinden pay verilmemiştir. Bu harcamalar cari yıl gelir tablosuna aktarılmıştır.

• **2012 Yılında oluşan maliyetlerin Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım maliyetleri Hesabına Yansıtılması**

..... / .....

**170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ** **225.969,17**

170.01 Diper Yıl. Yay. İnş. Ve Onarım Maliyetleri 225.969,17

**741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HES.** **225.969,17**

740.09 Diper Hizmet Üretim Maliyeti 225.969,17

2012 yılı maliyetlerinin Yansıtılması

..... / .....

- ✓ Firmanın İnşaatı tamamladığı tarihte maliyet ve hakediş hesaplarında yıllar itibari ile birikmiş tutarlar Tablo 27'de yer almaktadır.

**Tablo 27:** XYZ Ltd. Şti'nin Yıllar itibari ile Maliyet, Hakediş ve Tevkifat Tutarları

Hesap İsmi	2009	2010	2011	2012	Toplam
<b>170- Yıllara Yay. İnş. ve Onarım Maliyetleri</b>	212.245,42	732.536,25	501.882,97	225.969,17	<b>1.672.633,81</b>
<b>350- Yıl. Yaygın İnş. ve Onarım Hakedişleri</b>	237.772,28	1.192.501,28	843.336,42	265.125,86	<b>2.538.735,84</b>
<b>295-Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabı</b>	7.133,17	35.774,17	24.882,05	7.953,78	<b>75.743,17</b>

• **Dönem Sonu Yapılacak Kayıtlar**

..... / .....

**350 YIL. YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞLERİ 2.538.735,84**

**350.01** Dipier Yıl. Yaygın İnş. ve Onarım Hakedişleri 2.538.735,84

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR 2.538.735,84**  
**600.01 Dipier Kooperatif** 2.538.735,84

Dipier hakediş tutarlarının satış hesabına devri

..... / .....

..... / .....

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ 1.672.633,81**

**622.01** Dipier İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 1.672.633,81

**170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ 1.672.633,81**

**170.01** Dipier Yıl. Yay. İnş. Ve Onarım Maliyetleri 1.672.633,81

Dipier inşaat maliyetlerinin satılan hizmet maliyet hesabına devri

..... / .....

..... / .....

**193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HES. 75.743,17**

**193.01** Dipier İnş. Peşin Öd. Vergi Ve fonlar Hes. 75.743,17

**295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HES. 75.743,17**

**295.01** Dipier İnş. Peşin Öd. Vergi Ve fonlar Hes 75.743,17

Hakedişlerden yapılan vergi kesintilerinin peşin ödenen vergi ve fonlar hesabına devri

..... / .....

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI** **1.672.633,81**

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ** **1.672.633,81**  
622.01 Diper İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 1.672.633,81

Diper Satılan Hizmet Maliyetinin Dönem Karı veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

..... / .....

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR** **2.538.735,84**  
**600.01 Diper Kooperatif** 2.538.735,84

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI** **2.538.735,84**

Diper Yurt İçi satış Hasılatının Dönem Kar Veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

### **3.2.2. TMS-11'E GÖRE MUHASEBE KAYITLARI (TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİ)**

TMS-11 standardına göre işletmenin yıllar itibari ile finansal tablolarına yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin yılsonu itibari ile gerçekleşmiş maliyetlerinin toplam sözleşme maliyetine bölünmesi suretiyle bulunacak tamamlanma oranı kullanılacaktır. Tamamlanma oranı ile dönem gelir ve maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak formüller aşağıda yer almaktadır.

**Tamamlama Yüzdesi** =  $\frac{\text{Bugüne kadar tahakkuk etmiş maliyet}}{\text{En yakın dönemde yapılmış tahmini toplam sözleşme maliyeti}}$

#### **İlk Yıl:**

**Dönem Sözleşme Geliri** = Toplam Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi

**Dönem Sözleşme Maliyeti** = Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti x Tamamlanma Yüzdesi

#### **İzleyen Yıllar**

**Dönem Sözleşme Geliri** = (Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli) – Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri

**Dönem Sözleşme Maliyeti** = (Tamamlanma Yüzdesi x Tahmini Sözleşme Maliyeti) - Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri

İşletmenin tamamlanma oranını hesaplamadan önce Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmiş 2009-2010 ve 2011-2012 yılı karşılaştırmalı bilançolarında yer alan yıllara yaygın inşaat maliyetleri ve yıllara yaygın inş.ve onarım hakedişleri hesaplarının incelenmesi gereklidir.

**Tablo 28 : 2009-2010 Yılı Karşılaştırmalı Mali Tablolar**

<b>XYZ. TUR.İNŞ.LTD. ŞTİ.</b>		
<b>AYRINTILI BİLANÇO (TL)</b>		
<b>AKTİF (VARLIKLAR)</b>	<b>ÖNCEKİ DÖNEM 31.12.2009</b>	<b>CARİ DÖNEM 31.12.2010</b>
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>12.009.031,11</b>	<b>16.390.027,86</b>
<b>A. Hazır Değerler</b>	<b>557.668,33</b>	<b>1.131.859,69</b>
1. Kasa	4.500,00	3.400,09
3. Bankalar	645.038,62	1.128.459,60
4. Verilen Çek ve Ödeme Emirleri (-)	(91.870,29)	-
<b>B. Menkul Kıymetler</b>	-	-
<b>C. Ticari Alacaklar</b>	<b>3.090.877,01</b>	<b>3.600.576,69</b>
1. Alıcılar	3.081.581,53	3.591.281,21
5. Verilen Depozito ve Teminatlar	9.295,48	9.295,48
<b>D. Diğer Alacaklar</b>	<b>192.471,98</b>	<b>1.719.803,97</b>
1. Ortaklardan Alacaklar	-	1.719.803,97
5. Diğer Çeşitli Alacaklar	192.471,98	-
<b>E. Stoklar</b>	<b>7.259.846,96</b>	<b>7.895.649,34</b>
1. İlk Madde ve Malzeme	30.506,98	3.420,00
2. Yarı Mamuller	3.574.030,81	5.952.413,42
3. Mamuller	400.856,92	400.856,92
4. Ticari Mallar	180.776,54	192.181,44
5. Diğer Stoklar	-	2.068,69
7. Verilen Sipariş Avansları	3.073.675,71	1.344.708,87
<b>F. Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b>	<b>212.245,42</b>	<b>944.781,67</b>
1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	212.245,42	944.781,67
<b>G. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları</b>	<b>571,52</b>	<b>968,03</b>
1. Gelecek Aylara Ait Giderler	-	382,95
2. Gelir Tahakkukları	571,52	585,08
<b>H. Diğer Dönen Varlıklar</b>	<b>695.349,89</b>	<b>1.096.388,47</b>
1. Devreden KDV	694.006,21	1.087.544,92
5. İş Avansları	1.343,68	8.843,55
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2.562.373,28</b>	<b>983.766,61</b>
<b>A. Ticari Alacaklar</b>	-	-
<b>B. Diğer Alacaklar</b>	-	-
<b>C. Mali Duran Varlıklar</b>	-	-
<b>D. Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>2.440.752,36</b>	<b>847.364,09</b>
1. Arazi ve Arsalar	651.950,04	651.950,04
4. Tesis, Makina ve Cihazlar	6.534,75	9.077,12
5. Taşıtlar	311.361,86	317.354,52
6. Demirbaşlar	94.907,32	99.182,53
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	(204.001,61)	(230.200,12)
10. Verilen Avanslar	1.580.000,00	-
<b>E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>101.734,31</b>	<b>60.709,84</b>
1. Haklar	1.648,43	1.648,43
6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	246.245,29	246.245,29
7. Birikmiş Amortismanlar (-)	(146.159,41)	(187.183,88)
<b>F. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar</b>	-	-
<b>G. Gelecek Yıllar Gider/Gelir Tahakkukları</b>	<b>12.753,44</b>	<b>32.785,34</b>
1. Gelecek Yıllara Ait Giderler	12.753,44	32.785,34
<b>H. Diğer Duran Varlıklar</b>	<b>7.133,17</b>	<b>42.907,34</b>
5. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	7.133,17	42.907,34
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>14.571.404,39</b>	<b>17.373.794,47</b>

<b>XYZ. TUR. İNŞ. LTD. ŞTİ.</b>		
<b>AYRINTILIBİLANÇO (TL)</b>		
<b>PASİF (KAYNAKLAR)</b>	<b>ÖNCEKİ DÖNEM 31.12.2009</b>	<b>CARİ DÖNEM 31.12.2010</b>
<b>I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>10.705.706,79</b>	<b>13.346.672,32</b>
<b>A. Mali Borçlar</b>	<b>1.362.904,85</b>	<b>2.421.564,67</b>
1. Banka Kredileri	1.346.885,73	2.421.564,67
2. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	18.467,70	-
3. Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)	(2.448,58)	-
<b>B. Ticari Borçlar</b>	<b>2.012.723,16</b>	<b>561.712,79</b>
1. Satıcılar	501.524,16	248.769,90
2. Borç Senetleri	1.487.340,62	301.184,97
5. Diğer Ticari Borçlar	23.858,38	11.757,92
<b>C. Diğer Borçlar</b>	<b>9.912,17</b>	<b>12.306,86</b>
1. Ortaklara Borçlar	2.554,03	-
4. Personele Borçlar	7.358,14	12.306,86
<b>D. Alınan Avanslar</b>	<b>6.854.830,84</b>	<b>8.826.486,10</b>
1. Alınan Sipariş Avansları	6.854.830,84	8.826.486,10
<b>E. Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri</b>	<b>237.772,28</b>	<b>1.430.273,56</b>
1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	237.772,28	1.430.273,56
<b>F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler</b>	<b>227.563,49</b>	<b>82.843,60</b>
1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	221.004,65	77.499,14
2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	4.894,59	5.344,46
3. Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taks. Vergi ve Diğer Yük.	1.664,25	-
<b>G. Borç ve Gider Karşılıkları</b>	<b>-</b>	<b>11.385,53</b>
1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı	208.071,23	80.514,44
2. Dönem Karı Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük. (-)	(208.071,23)	(69.128,91)
<b>H. Gelecek Aylar Gelir/Gider Tahakkukları</b>	<b>-</b>	<b>99,21</b>
2. Gider Tahakkukları	-	99,21
<b>I. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>111.476,49</b>	<b>27.402,02</b>
<b>A. Mali Borçlar</b>	<b>111.476,49</b>	<b>27.402,02</b>
1. Banka Kredileri	111.476,49	27.402,02
<b>B. Ticari Borçlar</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>C. Diğer Borçlar</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>D. Alınan Avanslar</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>E. Borç ve Gider Karşılıkları</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>F. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>G. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>III. ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>3.754.221,11</b>	<b>3.999.720,13</b>
<b>A. Ödenmiş Sermaye</b>	<b>200.000,00</b>	<b>200.000,00</b>
1. Sermaye	200.000,00	200.000,00
<b>B. Sermaye Yedekleri</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>C. Kar Yedekleri</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>D. Geçmiş Yıllar Karları</b>	<b>2.767.934,16</b>	<b>3.554.221,11</b>
<b>E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>F. Dönem Net Karı (Zararı)</b>	<b>786.286,95</b>	<b>245.499,02</b>
<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>14.571.404,39</b>	<b>17.373.794,47</b>

**Tablo 29: 2011-2012 Yılı Karşılaştırmalı Mali Tablolar**

XYZ. TUR. İNŞ. LTD. ŞTİ. AYRINTILIBİLANÇO (TL)		
AKTİF (VARLIKLAR)	ÖNCEKİ DÖNEM 31.12.2011	CARİ DÖNEM 31.12.2012
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>15.801.784,79</b>	<b>15.664.769,80</b>
<b>A. Hazır Değerler</b>	<b>112.899,63</b>	<b>27.973,60</b>
1. Kasa	33.611,07	18.394,07
3. Bankalar	79.288,56	8.763,08
5. Diğer Hazır Değerler	-	816,45
<b>B. Menkul Kıymetler</b>	-	-
<b>C. Ticari Alacaklar</b>	<b>916.003,83</b>	<b>1.311.967,28</b>
1. Alıcılar	640.260,35	908.915,40
2. Alacak Senetleri	-	8.650,58
5. Verilen Depozito ve Teminatlar	9.677,98	9.677,98
6. Diğer Ticari Alacaklar	266.065,50	384.723,32
<b>D. Diğer Alacaklar</b>	<b>2.408.641,68</b>	<b>3.148.332,80</b>
1. Ortaklardan Alacaklar	2.307.265,51	2.998.940,93
5. Diğer Çeşitli Alacaklar	101.376,17	149.391,87
<b>E. Stoklar</b>	<b>9.301.450,72</b>	<b>9.663.140,56</b>
1. İlk Madde ve Malzeme	11.873,40	-
2. Yarı Mamuller	3.814.034,33	5.286.768,63
3. Mamuller	3.540.963,28	2.191.563,83
4. Ticari Mallar	202.563,40	338.121,83
7. Verilen Sipariş Avansları	1.732.016,31	1.846.686,27
<b>F. Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetleri</b>	<b>1.446.664,64</b>	-
1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	1.446.664,64	-
<b>G. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları</b>	<b>2.841,88</b>	<b>6.646,08</b>
1. Gelecek Aylara Ait Giderler	2.841,88	6.646,08
<b>H. Diğer Dönen Varlıklar</b>	<b>1.613.282,41</b>	<b>1.506.709,48</b>
1. Devreden KDV	1.422.612,73	1.506.241,22
4. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	190.669,68	-
6. Personel Avansları	-	468,26
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>1.121.352,82</b>	<b>1.024.362,83</b>
<b>D. Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>930.037,07</b>	<b>927.469,55</b>
1. Arazi ve Arsalar	680.450,04	680.450,04
4. Tesis, Makina ve Cihazlar	9.077,12	3.992,37
5. Taşıtlar	312.354,52	352.164,07
6. Demirbaşlar	234.034,94	275.092,30
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	(305.879,55)	(384.229,23)
<b>E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>83.282,19</b>	<b>70.605,72</b>
1. Haklar	1.648,43	1.648,43
5. Özel Maliyetler	79.496,03	108.008,07

6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	246.245,29	246.245,29
7. Birikmiş Amortismanlar (-)	(244.107,56)	(285.296,07)
<b>F. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar</b>	-	-
<b>G. Gelecek Yıllar Gider/Gelir Tahakkukları</b>	<b>40.244,18</b>	<b>26.287,56</b>
1. Gelecek Yıllara Ait Giderler	40.244,18	26.287,56
<b>H. Diğer Duran Varlıklar</b>	<b>67.789,38</b>	-
5. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	67.789,38	-
<b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>	<b>16.923.137,61</b>	<b>16.689.132,63</b>

**XYZ. TUR. İNŞ. LTD. ŞTİ.**  
**AYRINTILI BİLANÇO (TL)**

<b>P A S İ F (KAYNAKLAR)</b>	<b>Ö N C E K İ D Ö N E M 31.12.2011</b>	<b>C A R İ D Ö N E M 31.12.2012</b>
<b>I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>13.456.742,61</b>	<b>11.389.253,90</b>
<b>A. Mali Borçlar</b>	<b>2.074.115,03</b>	<b>3.379.355,42</b>
1. Banka Kredileri	2.074.115,03	3.379.355,42
<b>B. Ticari Borçlar</b>	<b>1.222.097,89</b>	<b>1.070.202,40</b>
1. Satıcılar	546.108,22	738.998,38
2. Borç Senetleri	660.851,97	308.717,97
5. Diğer Ticari Borçlar	15.137,70	22.486,05
<b>C. Diğer Borçlar</b>	-	<b>26.084,94</b>
4. Personele Borçlar	-	26.084,94
<b>D. Alınan Avanslar</b>	<b>7.343.496,41</b>	<b>6.396.085,43</b>
1. Alınan Sipariş Avansları	7.343.496,41	6.396.085,43
<b>E. Yıllara Yaygın İnşaat Hakedişleri</b>	<b>2.273.609,98</b>	-
1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	2.273.609,98	-
<b>F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler</b>	<b>297.899,84</b>	<b>235.829,43</b>
1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	275.297,70	220.220,22
2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	22.602,14	15.609,21
<b>G. Borç ve Gider Karşılıkları</b>	<b>225.000,00</b>	<b>270.256,84</b>
1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılığı	225.000,00	346.000,00
2. Dönem Karı Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük. (-)	-	(75.743,16)
<b>H. Gelecek Aylar Gelir/Gider Tahakkukları</b>	<b>20.523,46</b>	<b>11.439,44</b>
2. Gider Tahakkukları	20.523,46	11.439,44
<b>I. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	-	-
<b>II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>8.567,78</b>	<b>491.588,08</b>
<b>A. Mali Borçlar</b>	<b>8.567,78</b>	<b>491.588,08</b>
1. Banka Kredileri	8.567,78	491.588,08
<b>F. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</b>	-	-
<b>G. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	-	-
<b>III. ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>3.457.827,22</b>	<b>4.808.290,65</b>
<b>A. Ödenmiş Sermaye</b>	<b>200.000,00</b>	<b>200.000,00</b>
1. Sermaye	200.000,00	200.000,00
<b>B. Sermaye Yedekleri</b>	<b>411.144,50</b>	<b>411.144,50</b>
5. Diğer Sermaye Yedekleri	411.144,50	411.144,50
<b>C. Kar Yedekleri</b>	-	-
<b>D. Geçmiş Yıllar Karları</b>	<b>3.799.720,13</b>	<b>3.799.720,13</b>
<b>E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)</b>	-	<b>(953.037,41)</b>
<b>F. Dönem Net Karı (Zararı)</b>	<b>(953.037,41)</b>	<b>1.350.463,43</b>
<b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b>	<b>16.923.137,61</b>	<b>16.689.132,63</b>



Firmanın mali tablolarında yıllar itibariyle yer alan yıllara yaygın inşaat maliyeti, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri ile vergi kesintileri Tablo 30 da yer almaktadır.

**Tablo 30:** XYZ Ltd. Şti'nin Yıllar itibari ile Maliyet, Hakediş ve Tevkifat Tutarları

Hesap İsmi	2009	2010	2011	2012	Toplam
Yıllara Yay. İnş. Ve On. Maliyetleri	212.245,42	732.536,25	501.882,97	225.969,17	<b>1.672.633,81</b>
Yıl.Yaygın İnş.Ve Onarım Hakedişleri	237.772,28	1.192.501,28	843.336,42	265.125,86	<b>2.538.735,84</b>
Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar Hes.	7.133,17	35.774,17	24.882,05	7.953,78	<b>75.743,17</b>

• **2009 Yılı Tamamlanma Oranı ve Dönem Sözleşme Geliri**

**Tamamlama yüzdesi** =  $\frac{\text{Bugüne kadar tahakkuk etmiş maliyet}}{\text{En yakın dönemde yapılmış tahmini toplam sözleşme maliyeti}}$

**Tamamlama Yüzdesi** =  $212.245,42 / 1.672.633,81 = \% 13$

**2009 Dönem Sözleşme Geliri** = Toplam Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi

**2009 Dönem Sözleşme Geliri** =  $2.538.735,84 \times \% 13 = 330.035,66$

• **Dönem Sonu Yapılacak Kayıtlar**

..... 31.12.2009 .....

**350 YIL.YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞLERİ** **237.772,28**

**350.01** Diper Yıl.Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri 237.772,28

**XXX HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR TAHAKKUKLARI**<sup>167</sup> **92.263,38**

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR** **330.035,66**  
600.01 Diper Kooperatif 330.035,66

Diper Hakediş Tutarlarının Satış Hesabına Devri

..... / .....

<sup>167</sup> Hesap ismi Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül tarafından "**Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**", Ankara: Gazi Kitabevi, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Mart 2007.s:215-218" isimli çalışmada öneri niteliğinde verilmiş olup tarafımızca da benimsenmiştir.

..... 31.12.2009 .....

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ** 212.245,42  
622.01 Dipier İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 212.245,42

**170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ** 212.245,42  
170.01 Dipier Yıl. Yay. İnş. Ve Onarım Maliyetleri 212.245,42

Dipier İnş. Maliyetlerinin Sat. Hizm. Maliyet Hes.'na Devri

..... / .....

..... 31.12.2009 .....

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI** 212.245,42

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ** 212.245,42  
622.01 Dipier İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 212.245,42

Dipier Satılan Hizmet Maliyetinin Dönem Kar Veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

..... 31.12.2009 .....

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR** 330.035,66  
600.01 Dipier Kooperatif 330.035,66

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI** 330.035,66

Dipier Yurt İçi satış Hasılatının Dönem Kar Veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

• **2010 Yılı Tamamlanma Oranı ve Dönem Sözleşme Geliri**

**Tamamlama yüzdesi** = Bugüne kadar tahakkuk etmiş maliyet  
En yakın dönemde yapılmış tahmini toplam sözleşme maliyeti

**Tamamlama yüzdesi** = (212.245,42 + 732.536,25) / 1.672.633,81 = % 56

**2010 Dönemi Sözleşme Geliri** = (Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli) –  
Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri

**Dönem Sözleşme Geliri** = (%56 x 2.538.735,84 ) - 330.035,66 = 1.091.656,41

• **Dönem Sonu Yapılacak Kayıtlar**

..... 31.12.2010 .....

**350 YIL.YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞLERİ 1.192.501,28**

**350.01** Diper Yıl.Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri 1.192.501,28

**XXX HAKEDİŞE BAĞLANACAK GELİR TAHAKKUKLARI 92.263,38**

**340 ALINAN AVANSLAR 8.581,49**

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR 1.091.656,41**

600.01 Diper Kooperatif 1.091.656,41

Diper Hakediş Tutarlarının Satış Hesabına Devri

..... / .....

..... 31.12.2010 .....

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ 732.536,25**

622.01 Diper İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 732.536,25

**170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ 732.536,25**

170.01 Diper Yıl. Yay. İnş. Ve Onarım Maliyetleri 732.536,25

Diper İnş. Maliyetlerinin Sat. Hizm. Maliyet Hes.'na Devri

..... / .....

..... 31.12.2010.....

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 732.536,25**

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ 732.536,25**

622.01 Diper İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 732.536,25

Diper Satılan Hizmet Maliyetinin Dönem Kar Veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

..... 31.12.2010 .....

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR 1.091.656,41**

**600.01 Diper Kooperatif** 1.091.656,41

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 1.091.656,41**

Diper Yurt İçi satış Hasılatının Dönem Kar Veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

• **2011 Yılı Tamamlanma Oranı ve Dönem Sözleşme Geliri**

**Tamamlama yüzdesi** =  $\frac{\text{Bugüne kadar tahakkuk etmiş maliyet}}{\text{En yakın dönemde yapılmış tahmini toplam sözleşme maliyeti}}$

**Tamamlama yüzdesi** =  $(212.245,42 + 732.536,25 + 501.882,97) / 1.672.633,81 = \% 86$

**2011 Dönemi Sözleşme Geliri** = (Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli) – Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri

**Dönem Sözleşme Geliri** =  $(\%86 \times 2.538.735,84) - (330.065,56 + 1.091.656,41) = 761.620,75$

• **Dönem Sonu Yapılacak Kayıtlar**

..... **31.12.2011** .....

**350 YIL.YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞLERİ** **843.336,42**

**350.01** Dip'er Yıl.Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri 843.336,42

**340 ALINAN AVANSLAR** **81.715,67**

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR** **761.620,75**

600.01 Dip'er Kooperatif 761.620,75

Dip'er Hakediş Tutarlarının Satış Hesabına Devri

..... / .....

..... **31.12.2011** .....

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ** **501.882,97**

622.01 Dip'er İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 501.882,97

**170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ** **501.882,97**

170.01 Dip'er Yıl. Yay. İnş. Ve Onarım Maliyetleri 501.882,97

Dip'er İnş. Maliyetlerinin Sat. Hizm. Maliyet Hes.'na Devri

..... / .....

..... **31.12.2011** .....

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI** **501.882,97**

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ** **501.882,97**

622.01 Dip'er İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 501.882,97

Dip'er Satılan Hizmet Maliyetinin Dönem Kar Veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

..... 31.12.2011 .....

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR** **761.620,75**  
600.01 Diper Kooperatif 761.620,75

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI** **761.620,75**

Diper Yurt İçi satış Hasılatının Dönem Kar Veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

• **2012 Yılı Tamamlanma Oranı ve Dönem Sözleşme Geliri**

**Tamamlama yüzdesi = Bugüne kadar tahakkuk etmiş maliyet**

**En yakın dönemde yapılmış tahmini toplam sözleşme maliyeti**

**Tamamlama yüzdesi = (212.245,42 + 732.536,25 + 501.882,97 + 225.969,17) / 1.672.633,81**  
**= %100**

**2012 Dönemi Sözleşme Geliri = (Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli) –**  
**Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri**

**Dönem Sözleşme Geliri = (% 100 x 2.538.735,84) - (330.065,56 + 1.091.656,41 + 761.620,75)**  
**= 355.423,02**

• **Dönem Sonu Yapılacak Kayıtlar**

..... 31.12.2012 .....

**350 YIL.YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞLERİ** **265.125,86**

350.01 Diper Yıl.Yaygın İnş.ve Onarım Hakedişleri 265.125,86

**340 ALINAN AVANSLAR** **90.297,16**

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR** **355.423,02**

600.01 Diper Kooperatif 355.423,02

Diper Hakediş Tutarlarının Satış Hesabına Devri

..... / .....

..... 31.12.2012 .....

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ** **225.969,17**

622.01 Diper İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 225.969,17

**170-YIL. YAY. İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ** **225.969,17**

170.01 Diper Yıl. Yay. İnş. Ve Onarım Maliyetleri 225.969,17

Diper İnş. Maliyetlerinin Sat. Hizm. Maliyet Hes.'na Devri

..... / .....

..... 31.12.2012.....

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI** **225.969,17**

**622-SATILAN HİZMET MALİYETİ** **225.969,17**  
622.01 Diper İnş. Taahhüt işi Maliyet Hes. 225.969,17

Diper Satılan Hizmet Maliyetinin Dönem Kar Veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

..... 31.12.2012 .....

**600. YURT İÇİ SATIŞLAR** **355.423,02**  
**600.01 Diper Kooperatif** 355.423,02

**690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI** **355.423,02**

Diper Yurt İçi satış Hasılatının Dönem Kar Veya Zararı Hesabına Devri

..... / .....

### **3.2.3. YÖNTEMLERDEN ELDE EDİLEN SONUÇLARIN KARŞILAŞTIRILMASI**

XYZ Turizm İnşaat Limited Şirketi'nin tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma Yüzdesi Yöntemine göre yıllar itibari ile hesaplanan brüt dönem karı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 31:** Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi ve Tamamlanmış Sözleşme Yöntemine Göre Dönemler İtibariyle Gerçekleşen Dönem Brüt Karlarının Karşılaştırılması

Yıllar	Satışlar	Satılan Hizmet Maliyeti	Brüt satış Karı Tam. Yüzdesi Yöntemi	Brüt satış Karı Tam. Sözleşme Yöntemi
2009	330.035,66	212.245,42	117.790,24	0
2010	1.091.656,41	732.536,25	359.120,16	0
2011	761.620,75	501.882,97	259.737,78	0
2012	355.423,02	225.969,17	129.453,85	866.102,03
<b>TOPLAM</b>	<b>2.538.735,84</b>	<b>1.672.633,81</b>	<b>866.102,03</b>	<b>866.102,03</b>

Tablonun incelenmesinden anlaşılacağı üzere, işin bitiminde her iki yöntemde de brüt kar değişmemiştir. Ancak, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre kar yıllar itibari ile hesaplanarak işletmenin mali tabloları dönemsel ve tam açıklama kavramlarıyla uyumlu hale gelmiştir.

## SONUÇ

İnşaat işleri Türk vergi kanunları açısından; taahhüt şeklindeki inşaatlar ve özel inşaatlar (Yap-Sat) , olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır. Yapım amaçları farklı olan iki inşaat türü birbirinden muhasebeleştirme ve vergilendirme yöntemleri açısından da ayrılmaktadır. İnşaat taahhüt ve onarım işleri hizmet üretimi kapsamında değerlendirilirken, özel inşaatlar (Yap-Sat) ise mamul üreten işletmeler olarak değerlendirilmekte ve bu ayrıma uygun muhasebe hesapları kullanılmaktadır.

İnşaat işletmeleri sözleşme kapsamında taahhüt ettikleri her bir projenin birbirinden farklı olması, üretim yerinin gezici olması, üretimin doğal etkilere açık alanlarda gerçekleştirilmesi, üretimi gerçekleştirecek mamulün sabit onu üretecek üretim araç ve gereçlerinin seyyar olması, her bir projeye göre farklı örgütlenme ve üretim süreci gerektirmesi gibi nedenlerle diğer işletmelerden önemli şekilde ayrılmaktadır.

Tez çalışmasında da örnekler yardımıyla açıklanan taahhüt şeklinde yapılan inşaat ve onarım işlerini; gerçek veya tüzel kişilere ait bir inşaat işinin düzenlenen bir sözleşmeye istinaden sözleşme koşullarına uygun olarak belirli bir ücret karşılığında yüklenici firma tarafından yapılarak teslim edilmesi işi olarak tanımlamak mümkündür. Taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat ve onarım işlerinde yapılan inşaat ve onarım işi imalat olmakla birlikte, yapılan imalat satma amacıyla yapılan bir mal imalatı değil sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında taahhüt şeklindeki inşaatlar muhasebede hizmet üretimi olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca inşaat taahhüt ve onarım işinin tamamlanması bir yıldan uzun bir süreyi kapsıyorsa bu işin yıllara yaygın (sari) inşaat taahhüt ve onarım işi olduğu kabul edilmektedir.

İnşaat taahhüt işinin yapım süresinin bir takvim yılını aşp aşmaması konusu; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42-43-44. maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin yıllara yaygın (sari) inşaat taahhüt ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde uygulanması sebebi ile önem taşımaktadır.

Yıllara yaygın İnşaat taahhüt işlerinin büyük bir kısmının yapımının birden fazla yılı kapsaması nedeniyle inşaat faaliyetinden elde edilen kârın nasıl belirleneceği konusu önem taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Yöntemlerden ilki ve ülkemizde yıllardır kullanılmakta olan GVK 42-43-44. maddelerinde düzenlenen ve işin bütünüünün tamamlanması neticesinde kâr ve zararın belirlendiği tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Yıllara yaygın İnşaat taahhüt işlerinde; işin bittiği dönemde kazanç tespiti yapılarak o dönemin gelir- gider hesaplarına yansıtılmaktadır. Yıllara yaygın İnşaat taahhüt işlerinde vergilemenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla da GVK'nın 94'üncü maddesinde hakediş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilemeye mahsuben, vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Muhasebe uygulamalarında ise; yapılan harcama ve tahsil edilen hakediş tutarları iş bitene kadar gelir-gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte, işin devamı boyunca aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle bilanço hesaplarında gösterilmektedir. Diğer taraftan uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye muhasebe standartlarından, 11 No' lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise, kârın saptanmasında

dikkate alınacak temel yöntem olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır. Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin başlaması ile bitirilmesinin farklı dönemlerde gerçekleştiğini belirtmekte ve dönemsellik kavramına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu yönteme göre muhasebeleştirmede inşaat işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyet kayıtları gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılmaktadır. Böylece daha güvenilir finansal tablolar oluşturulmakta ve bu tablolar sayesinde bilgi kullanıcılarına daha doğru bilgiler sunulması mümkün olmaktadır.

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yöntem farklılıklarından kaynaklanan sorun uluslararası alanda çözülmüş durumdadır. 1993 yılında "Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu" (IASB) tarafından yayınlanan "IAS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı"nda gelir ve giderlerin belirlenmesinde sadece tamamlanma yüzdesi yöntemi kabul edilmekte ve inşaat sözleşmesinin tamamen veya büyük bir kısmının tamamlanmasına kadar sözleşme gelir ve maliyetlerinin tespit edilemediği durumlarda dahi tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılması gerektiği vurgulanmaktadır. ABD'de ise tamamlanmış taahhüt yöntemi, muhasebenin temel kavramlarından biri olan dönemsellik ilkesine aykırı olduğundan dolayı, terk edilmiş, inşaat taahhüt işleri ile ilgili kazancın belirlenmesinde tamamlanma yüzdesi yöntemi benimsenmiştir.

Çalışmada, yukarıda değinilen ve yöntemlerin uygulanması sonucu ortaya çıkan farklar bir örnek yardımıyla tespit edilmeye çalışılmış olup bu kapsamda yıllara sari inşaat ve onarım işinde faaliyet gösteren bir inşaat firmasının 2009 ve 2012 yılları arasındaki kayıtları incelenmiştir. Yıllara yaygın taahhüt işlerinde vergi mevzuatları gereği tamamlanmış sözleşme yöntemini kullanan firmanın taahhüt işinin kapsadığı dönemler itibari ile yıl sonlarındaki maliyet ve hakedişleri tamamlanma oranı yöntemine göre hesaplanmış ve firmanın dönemsel brüt karlılıkları tespit edilmiştir. Hesaplama sonuçlarına göre işin bitiminde her iki yöntemde de brüt kar değişmemiştir. Ancak, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre işletmenin yıllar itibari ile mali tablolarına yansıtması gereken kar, dönemsellik ve tam açıklama kavramlarıyla uyumlu hale gelmiştir.

Ülkemizde mevcut yasal düzenlemelerin eksikliğinden kaynaklanan iki farklı yöntem sorunu; "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına" (TFRS) geçişte milat sayılabilecek çok önemli bir gelişme olan yeni Türk Ticaret Kanununun 13.01.2011 tarihinde yayımlanarak TFRS'lere göre finansal tablo düzenlenmesini zorunlu hale getirilmesi ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle 2 Kasım 2011 tarihinde, 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan, Türkiye'deki muhasebe standartları ile bağımsız denetim standartlarını tek çatı altında toplayacak olan "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu"nun teşkil edilmesi ile çözüm aşamasına gelmiştir. Ancak yeni Türk Ticaret Kanunu ile amaçlanan ve tüm işletmeler için TFRS'lere göre raporlama yapılmasını zorunlu hale getiren düzenleme sınırlandırılmış ve son olarak Bakanlar Kurulunun "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"ı ile TFRS uygulayacak şirketler Aktif büyüklükleri yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası, Yıllık Net satış Hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası, çalışan sayısı ise ikiyüzelli ve üstü olacak şekilde yeniden düzenlenmiştir.



## KAYNAKLAR

- 1) ADRIAN, J. J. , ADRIAN, D. J. (2006). Construction accounting: financial, managerial, auditing, and tax. Fourth Edition. Illinois, USA: Stipes Publishing L.L.C.
- 2) ADILOĞLU,B. "İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama" (İÜ -SBE -Yüksek Lisans Tezi-2006)
- 3) AĞCA, A. 2007. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları
- 4) AKDOĞAN, N., SEVİLENGÜL,O 2007, Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 13. baskı, İstanbul, ISMMMO Yayın No:7.
- 5) AKDOĞAN,N., SEVİLENGÜL,O, TMS ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Etkileri Ve Öneriler, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara: Ankara SMMM Odası Yayın no:59, Bizim Repro, Mart 2008 mi Uygulaması, 13. baskı, İstanbul, ISMMMO Yayın No:7.
- 6) AK, M.S. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem sonu İşlemleri" Vergi Dünyası, Sayı 352, Aralık 2010
- 7) AYKAÇ, HANDE B. (2011), " İş Hukukunda Alt İşveren", Beta Yayınları, İstanbul.
- 8) ALAGÖZ, A. "Tms 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet Ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi" Muhasebe ve Vergi Uygulamaları dergisi, Cilt:2 SAYI:1 Ocak 2009
- 9) ALEXANDER, D., BRITTON,A., JORISSEN,A, 2009, International Financial Reporting and Analysis, 4th edition, UK, South Western Cengage Learning.
- 10) ALAGÖZ, A., " TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet Ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi" Muhasebe Vergi uygulamaları dergisi, yıl:2009,sayı:1
- 11) ATAMAN, A.B. , AKAY, H. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- 12) Bakanlar Kurulu, (2002), Kamu İhale Kanunu, Resmi Gazete Tarih/Sayı: 22.01.2002/24658, Ankara.
- 13) Bakanlar Kurulu, (2002), Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, Resmi Gazete Tarih/Sayı: 22.01.2002/24658, Ankara
- 14) BAŞPINAR, A. (2004) Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, Mayıs-Ağustos 2004, Sayı 146
- 15) BENLİGİRAY, Y. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:241/161, 1981.
- 16) BİLEN, C.İ, "Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Hüviyet Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-I", Yaklaşım , S:188, Ağustos 2008

- 17) ÇALIK ,Y. Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi (MÜ-SBE-Yüksek Lisans Tezi-2013)
- 18) ÇANKAYA, İ . İnşaat Muhasebesi, Yıllara Yaygın- Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, 2. bs., Ankara, Meslek Yapıtları, 2003
- 19) ÇATIKKAŞ ,Ö. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” Açısından Değerlendirilmesi, Muhasebe ve denetime Bakış Dergisi, Eylül 2012, sayı:37
- 20) ÇATIKKAŞ,Ö.,ŞUEKİNCİ,C. "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları" Vergi Dünyası, Sayı 368, Nisan 2012
- 21) ÇELİK, O. (2006) Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin Gelişmelere: Dünya ve Türkiye. 26 Eylül 2009
- 22) DEMİR, Y. (2008) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Dersleri İle Özel İnşaat Ayırımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı
- 23) DEMİR, F. “Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:5, Sayı:57, Eylül 1997
- 24) DİRİL, F., İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti Ve Vergilendirilmesi (DEÜ-SBE-Doktora Tezi-2010)
- 25) DOUPNİK, HOYLE, SCHAFFER (2007) Advanced Accounting, 8th ed. McGraw-Hill Irwin
- 26) DURAK, G., "Yıllara Sari İnşaat İşlerinin TMS-11 Kapsamında Raporlanması" Vergi Dünyası, Sayı 370, Haziran 2012
- 27) DURNA, F., yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme, (MÜ-SBE-Yüksek Lisans Tezi-2008)
- 28) ERDOĞAN, M. (2002). Finansal Muhasebe. Beta Yayınlar, İstanbul: 23-77.
- 29) ERDEN,S.A, "İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının yeri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:11, Ocak 2004, ss:18
- 30) EPSTEİN, B. J., JERMAKOWICZ, E. K. (2010). 2010 Interpretation and application of international financial reporting standards. Canada: Wiley&Sons,Inc.
- 31) ERDAMAR, C., “Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması- Finansal Tablolar (II)”, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Şubat 1982, Sayı:27,s.3.)
- 32) ERSEN, Z.K., "TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Ve Uygulaması" (AFK-SBE-Yüksek Lisans tezi,2010)
- 33) GENCER, H. (2008) Yapım İşleri İhalelerinde Teklif Turunun Belirlenmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. 06 Haziran 2009 www.e-kütüphane.imo.org.tr/pdf/1546.pdf
- 34) GÜNGÖRMÜŞ,A., BOYAR,E "TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti"

- 35) GÖNEN, S., UĞURLUEL G," Türkiye de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", Vergi Dünyası Sayı 316 Aralık 2007
- 36) HACI BAYRAM ÇOLAK, Kamu İhale mevzuatında geçici teminatlar <http://www.hacibayramcolak.net>
- 37) HANNS, M.W., SCHOENFELD, M.F. (1981). International Accounting: Development, Issues and Future Directions. Journal of International Business Studies, Vol:12, No:2, Autumn, pp. 83-100.
- 38) İNAN, A., "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı", Mevzuat, S:16,Yıl: 2,1999, s. 34
- 39) İNAN, A., "Yıllara Yaygın Yapım Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", Sayıştay Dergisi Sayı: 60
- 40) KALAYCI, C. İnşaat Sözleşmelerinin TMS-11 Çerçevesinde Uygulanması (CBÜ-SBE Yüksek Lisans tezi, 2011)
- 41) KARYAĞDI, M. (2009). İnşaat işlerinde vergi ve muhasebe mevzuatı ile inşaat sözleşmelerine ilişkin Türkiye muhasebe standardı TMS-11'in analizi-1. Yaklaşım Dergisi, 17 (197): 108-114.
- 42) KAYA, F. "İnşaat Sektöründeki Asgari İşçilik Uygulamasının Kayıt Dışı İstihdama Etkisi ve Vergisel Sonuçları" Vergi Dünyası, Sayı 366, Şubat 2012
- 43) KIESO, DONALD E., JERRY J. WEYGANDT and Terry D.WARFIELD, 2001, Intermediate Accounting, 10th ed., USA, Wiley.
- 44) KIZILOT, Ş. "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik ", Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000
- 45) KIZILOT, S. (2009). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı Ve Asgari İşçilik (13.Baskı), Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- 46) KÜÇÜK, M. İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi (Vergi Uygulaması – Muhasebe Standardı Karşılaştırması), VERGİ DÜNYASI, SAYI 369, MAYIS 2012
- 47) KÖSE, Ö. "İnşaat Taahhüt İşlerinde İşin Tamamlanması Ve Teslimi", Yaklaşım, S:187, Temmuz 2008, s. 75.
- 48) KURUOĞLU, M. VE KORKMAZ, A. (2004) İnşaat İşlerinde Projeye Uygun Sözleşme ve Fiyatlandırma Biçiminin Sağlayacakları. 14 Haziran 2009 [www.ins.itu.edu.tr/murkur](http://www.ins.itu.edu.tr/murkur)
- 49) 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, Resmi Gazete : 22/01/2002, sayı: 24648
- 50) LARSON, K.D. , CHIAPPETTA, B. (2007) Fundamental Accounting Principles. 18th Edition, Irwin(U.S.A.).
- 51) MİRZA, A.A., ORRELL, M., HOLT, G.J. (2008) Wiley -IFRS Practical Implementation Guide and Workbook (Second Edition). New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc.
- 52) Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (2 No' lu) ,16.12.1993 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 21790
- 53) Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (1 No' lu),26.12.1992 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 21447

- 54) ÖRTEN, R. KAVAL, H., KARAPINAR, A, Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS – TFRS, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007, s. 116,
- 55) SAYARI, M., “İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı”, MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004, s.61-76.
- 56) SHELTON,F., BRUGH,M., “Indirect Costs of Contracts”, Journal of Construction Accounting &Taxation, July-August 2002;12;4, s.3.
- 57) Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI No:25 Sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Resmi Gazete, 15 Kasım 2003, Sayı:25290.
- 58) SUSMUŞ, T., ZENGİN, Y. (2008) İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) Ve Uygulamaları. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs
- 59) SÜMER E.H.G. , "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler", Muhasebe ve Denetime Bakış, Temmuz 2006)
- 60) ŞAKAR, O. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" Vergi Dünyası, Sayı 376, Aralık 2012
- 61) ŞENGÜR, E.D., "İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi", Mali Çözüm, Eylül-Ekim 2012
- 62) ŞEN, S. (2002), “ Taşeronluk (Alt İşverenlik) ve Endüstriyel İlişkilere Etkisi”, Selüloz İş Sendikası Eğitim Yayınları, İstanbul.
- 63) TOZLU, A., Mehmet Tarık ERASLAN "TÜRKİYE’DE ALT İŞVERENLİK UYGULAMASI" Sayıştay Dergisi ;Sayı:84/ Ocak-Mart 2012
- 64) ŞENLİK, M. (2005). İnşaat muhasebesi. 1.Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık
- 65) TOPALOĞLU, M., "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" VERGİ Dünyası, Sayı 364, Aralık 2011
- 66) TURUT, Ş., "Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK’ nun 42.Maddesi kapsamında mıdır?", Çözüm dergisi Temmuz-Ağustos 2010
- 67) TÜRÜNG, H., Yapı Muhasebesinde “Yıllara Yaygın”lık Kavramının Neden Olduğu Sorunlar Ve Çözüm Önerileri ( SÜ-SBE-Yüksek Lisans tezi,2006)
- 68) Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu, İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı, (TMS-11) Hakkında Tebliğ, Resmi Gazete, 26.10.2005, Sayı:25978
- 69) ŞAFAK, C. (2004), “4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Taşeron (Alt İşveren) Meselesi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 51, s. 111-132.
- 70) WEYGANDT, J.J., KIESO, D.E., KIMMEL, P.D. (2002). Principles of Financial Accounting. 6th Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York(U.S.A.)
- 71) YALKIN, KOÇ Y., (2001), Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar-Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 12. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara
- 72) YAZICI, M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:18, Nisan: 33-37
- 73) YERELİ, A.N., KAYALI, N., DEMİRLİOĞLU, L., "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt

- İşlerinin Muhasebeleştirilmesi" Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 3, Yıl: 2011
- 74) YILDIRIM, O. TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Mevcut Vergi Mevzuatı Ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Kapsamında Değerlendirilmesi
- 75) YILDIRIM, Ç.Ö. (2008) İnşaat Muhasebesi. Ankara: Detay Yayıncılık
- 76) YILMAZ, F. "TMSs – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi" ,Yönetim Yıl:20 Sayı: 64 Ekim 2009
- 77) YÜKSEL, O., Yapı İşlerinde İhale Düzenimiz, İzmir: Ege Üniversitesi Basımevi, Bornova 2002
- 78) YÜKÇÜ, S., "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi" İzmir 1998, 3.Basım
- 79) WEB\_1 Ali Osman Eflatun "TMS (IAS) 11 İnşaat Sözleşmeleri uygulama Örnekleri" Web site, <http://www.referansbd.com.tr/tr/page.asp?id=106> (Erişim tarihi: 01.02.2014)
- 80) WEB\_2 TMS-11 İnşaat Sözleşmeler Standardı, Web Site, <http://www.kgk.gov.tr> (Erişim tarihi: 10.03.2014)
- 81) WEB\_3 IFRS workbooks Web Site, <http://www.banks2ifrs.ru/en/docs/?gid=1338> (Erişim tarihi: 19.03.2014)
- 82) WEB\_4 ,(2013), TFRS Yorum 15, Web site, [Http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS\\_2013/TFRS\\_Yorum/TFRSYORUM15.pdf](Http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TFRS_Yorum/TFRSYORUM15.pdf) (Erişim tarihi: 19.03.2014)
- 83) WEB\_5, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi, Web site , [www.csb.gov.tr/db/van/webmenu/webmenu1772.doc](http://www.csb.gov.tr/db/van/webmenu/webmenu1772.doc) (Erişim tarihi: 10.11.2013)
- 84) WEB\_6, Hacı bayram Çolak, Kamu İhale mevzuatında geçici teminatlar Web site, <http://www.hacibayramcolak.net> (Erişim tarihi: 10.10.2013)
- 85) WEB\_7, (2012), Hilal Kocamaz, Web site [http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Imagesimages/files/2012-2-9\\_0.pdf](http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/Imagesimages/files/2012-2-9_0.pdf)
- 86) WEB\_8 (1998) Karahasanoğlu, Ş. İnşaat Sektörünün Finansal Sorunları, E-Yaklaşım Dergisi, Temmuz, s. 67, Web site, <http://www.yaklasim.com.tr> (Erişim tarihi: 10.06.2013)